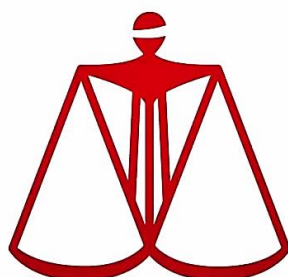


UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**O Comité Permanente previsto na Diretiva
2017/1852: um novo paradigma na resolução de
conflitos internacionais em matéria fiscal?**

Ana Teresa de Lemos Vieira Alves Caldeira

Dissertação de Mestrado em Direito e Prática Jurídica
Especialização em Direito Financeiro e Fiscal

Sob a orientação da Senhora Professora Doutora Ana Paula Dourado

Maio, 2020

Ao Rodolfo,

Aos meus pais, à Catarina e ao Gonçalo,

À Ana, à Isabel e ao Tiago,

À Senhora Professora Ana Paula Dourado.

Resumo

A crescente evolução das realidades plurilocalizadas e as consequências na perspectiva da fiscalidade internacional que daí decorrem, mormente ao nível da dupla tributação, resultam na importância acentuada dos mecanismos de resolução de conflitos.

É com este enquadramento que a presente dissertação pretende realizar uma análise crítica à previsão do Comité Permanente no âmbito da Diretiva 2017/1852 de 10 de outubro do Conselho da União Europeia, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia.

Partindo das dificuldades que o sistema de arbitragem internacional em matéria fiscal enfrenta, as quais serão escrutinadas tendo por base os atuais diplomas que vigoram no ordenamento jurídico internacional, debruçamo-nos sobre o texto normativo da Diretiva, com especial atenção para as particulares idiossincrasias do Comité Permanente.

Assim, atribuindo primazia à ponderação entre os pilares sobre os quais versa a arbitragem fiscal internacional, como a proteção do sujeito passivo e a soberania do Estado, propomo-nos dissecar o regime adotado para a criação do Comité Permanente e em que medida este mecanismo enferma na mudança de paradigma há muito desejada no contexto da resolução de conflitos.

Palavras-Chave

Arbitragem fiscal internacional; Comité Permanente; Garantias do sujeito passivo; Soberania do Estado.

Abstract

The evolution of cross border realities and such consequences in an international taxation perspective, namely in terms of double taxation, was followed by an increase of the resolution mechanisms importance.

This dissertation intends to carry out the analyze the Standing Committee in accordance with the Council Directive 2017/1852, of 10 October, on tax dispute resolution mechanisms in the European Union.

Assuming the difficulties that the international tax arbitration system faces, which will be examined based on the current legal texts in force in the international legal system, we focus on the normative text of the Directive, with special attention to the specific characteristics of the Permanent Committee.

Thus, giving priority to the weighting between the principals on which international tax arbitration is based, such as the protection of the taxpayer and the sovereignty of the State, we propose to analyze the regime that foresees the Standing Committee and the scope to which mechanism suffers in the long-desired paradigm shift in the context of conflict resolution.

Key-words

International tax arbitration; Standing Committee; Taxpayer guarantees; State sovereignty

Índice

Capítulo I - Introdução	7
1. Objeto da tese.....	7
2. Metodologia e modo de citar	11
3. Sequência	12
Capítulo II – Os meios de resolução de conflitos internacionais em matéria fiscal	
13	
1. O conflito internacional em matéria fiscal	13
2. O procedimento amigável	15
3. A arbitragem internacional nos diferentes instrumentos.....	16
3.1. A Convenção 90/436/CEE.....	16
3.2. O artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da OCDE	20
3.3. O artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da ONU	23
3.4. Os Tratados Bilaterais de Investimento	25
3.5. A Ação 14 do BEPS e o Instrumento Multilateral.....	26
4. Conclusões	33
Capítulo III - O Comité Permanente como novo paradigma na resolução de	
conflitos	35
1. A Diretiva 2017/1852 de 10 de outubro.....	35
1.1. O âmbito.....	36
1.2. O procedimento.....	37
1.3. Conclusões preliminares	42
2. O Comité Permanente	43
2.1. O tipo de arbitragem adotado pelo Comité Permanente	43
2.1.1 A oferta definitiva.....	44
2.1.2. A arbitragem independente.....	47
2.1.3.A arbitragem mista	48
2.2. Os custos	49
2.3. A competência.....	50
2.4. A permanência	51
2.5. A composição.....	53
2.6. A decisão.....	55
3. Garantias do sujeito passivo.....	57

3.1	O artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.....	59
3.1.1	Acesso aos tribunais	60
3.1.2.	O julgamento imparcial	61
3.1.3.	O Acórdão <i>Achmea</i>	64
3.1.2	Princípio da proteção diplomática.....	71
3.	Soberania dos Estados.....	74
4.	Conclusões	77

Capítulo I - Introdução

1. Objeto da tese

A presente dissertação tem como primordial objetivo a análise crítica da criação do Comité Permanente, previsto na Diretiva 2017/1852 de 10 de outubro do Conselho da União Europeia, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia (DRL), mormente, propomo-nos aferir em que medida a sua previsão legal constitui uma verdadeira evolução no paradigma da arbitragem fiscal internacional como hoje a conhecemos.

O crescente fenómeno da globalização resultou numa complexidade de relações interestaduais as quais se manifestaram, com grande expressão, no âmbito fiscal. Com as alterações sentidas daqui decorrentes, nomeadamente no que respeita à mobilidade das multinacionais, e tendo como corolário a atração do investimento estrangeiro, verificou-se o recurso por parte dos Estados a meios suscetíveis de acentuar a concorrência fiscal.

Neste contexto, a emergência de realidades plurilocalizadas, aliadas à concorrência fiscal, representam uma limitação ao princípio da tributação singular¹, potenciando a ocorrência de situações de dupla tributação, bem como de dupla não tributação².

Assim, após o reconhecimento por parte dos Estados de que situações de dupla tributação prejudicam o bom funcionamento dos mercados internos, ao mesmo tempo que constituem um obstáculo às atividades transfronteiriças e às decisões sobre a localização dos investimentos, foram criados instrumentos que servem de modelo à regulação das relações transnacionais em matéria fiscal. É com base neles que os Estados celebram tratados bilaterais entre si, por exemplo, as Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT), por forma a assegurar a tributação singular do sujeito passivo.

Não obstante, é possível que no momento em que os Estados contratantes aplicam a CDT a uma situação em concreto, o sujeito passivo entenda que está a ser sujeito a uma

¹Para uma análise aprofundada sobre o tema, vide Avi-Yonah, R. S., (2015) *Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, volume 59.

² Em inglês *douple deep*.

aplicação desconforme com a CDT. É neste contexto que os meios de resolução de litígios se revelam essenciais no âmbito da fiscalidade internacional.

Apesar de existirem diversos meios de resolução de litígios em matéria fiscal, nomeadamente, o procedimento amigável³, a mediação e a conciliação, previstos em diferentes instrumentos, salientamos a arbitragem como o meio de resolução de conflitos por excelência, sem prejuízo de não ser (até à data) um meio autónomo. Como iremos analisar ao longo da presente dissertação, a arbitragem internacional em matéria fiscal surge, ao longo dos anos, formalmente associada ao procedimento amigável, por ser o último meio ao alcance do interessado, suscetível de resolver a questão controvertida que impede o acordo amigável.

Não esqueçamos, contudo, o papel do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no âmbito da resolução de conflitos. Sem prejuízo de a realidade prevista no artigo 273º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ter sido apenas considerada no âmbito do tratado bilateral celebrado entre a Alemanha e a Áustria, os Estados-membros podem acordar o acesso ao TJUE em caso de insuficiência do procedimento amigável.

A adesão à arbitragem nos tratados bilaterais surge em si mesma, como um meio de garantia dos direitos do sujeito passivo, pois ainda que o procedimento amigável não tenha sido bem-sucedido, isto é, os Estados contratantes não tenham alcançado o acordo, pelo menos dentro do prazo expectável, através da arbitragem o sujeito passivo verá, em princípio, o seu caso ser resolvido.

Neste contexto, a resolução de conflitos, como meio de interpretação e aplicação de tratados bilaterais é, de facto, uma temática com grande impacto tanto na esfera do sujeito passivo como na esfera dos Estados contratantes. Os tratados bilaterais devem, assim, prever um mecanismo que garanta uma resolução efetiva de tais disputas.

Sem prejuízo da efetiva inclusão destes mecanismos nos tratados bilaterais, se atentarmos aos números apresentados em relatórios efetuados pela OCDE⁴, verificamos que um conflito em matéria de preços de transferência, no âmbito do MAP, requer cerca de trinta e três meses para ser resolvido. Inclusivamente, de acordo com as estatísticas da União Europeia, até 2016 foram submetidos dezoito casos de arbitragem nesta matéria,

³ Em inglês *Mutual Agreement Procedure* (MAP)-

⁴ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

dos quais somente dois tiveram continuidade. Por outro lado, os processos submetidos no âmbito das restantes matérias têm uma duração média de cerca de catorze meses. Com efeito, os dados mostram que quarenta e três por cento dos casos sujeitos ao procedimento amigável, qualquer que seja a sua natureza, não alcançam o acordo.

Diversas razões poderão justificar esta realidade. Tanto a inexperiência das autoridades competentes, como a insuficiente regulamentação destas matérias pelas entidades suas responsáveis, nomeadamente ao nível procedimental, condicionam a organização e a viabilidade dos procedimentos, potenciando as causas dos indesejados resultados estatísticos.

Qualquer que seja a justificação, é inegável a inaptidão do procedimento amigável em atingir os compromissos há muito ambicionados e mais recentemente preconizados na Ação 14 do plano BEPS, nomeadamente na parte que respeita ao prazo de vinte e quatro meses como prazo expectável de resolução do procedimento.

De forma a ultrapassar as limitações apresentadas pelo procedimento amigável, ao longo dos anos foram criados instrumentos com o propósito de introduzir melhorias no sistema, como são exemplo a Convenção de Arbitragem da União Europeia, o artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE⁵, o mesmo artigo da Convenção Modelo da ONU⁶, os Tratados Bilaterais de Investimento, o Instrumento Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributáveis e a Transferência de Lucros⁷ (IM)⁸ e a DRL.

Em última análise, cada instrumento pretende suprir as ineficiências do sistema de resolução de conflitos, a saber: a celeridade, a regulamentação do procedimento, a proteção do sujeito passivo, o custo e a transparência do processo e a efetividade das suas decisões.

Neste sentido, e após tamanhos esforços conjuntos da comunidade internacional em criar um instrumento que preveja o meio de resolução de conflito por excelência, embora no âmbito da União Europeia através da aprovação da DRL, foi dado mais um passo na senda da eficiência da resolução de conflitos com a criação de um Comité Permanente que poderá revelar-se decisivo no melhoramento do sistema.

⁵ Em inglês *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

⁶ Em inglês *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.

⁷ Em inglês *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, (MLI)*.

⁸ Espelhando as medidas do plano BEPS.

Apresentadas as razões pelas quais este tema se apresenta de suma importância e de extrema hodiernidade, cumpre num primeiro momento da presente dissertação, efetuar uma breve contextualização da arbitragem no âmbito do procedimento amigável, procurando realizar uma análise da sua génese, acompanhar a sua evolução e clarificar o seu papel nos diferentes instrumentos que a contemplam e que integram o ordenamento jurídico internacional e europeu.

Neste âmbito, é de realçar que a presente dissertação não versa sobre todos os meios de resolução de conflitos, nomeadamente o procedimento amigável, a mediação, conciliação, mas somente sobre a arbitragem o que, dado o seu contexto, terá de ser devidamente, mas brevemente enquadrada.

Posteriormente, pretendemos analisar a arbitragem prevista na DRL na perspetiva do Comité Permanente, bem como o tipo de arbitragem adotado e a sua relação com os restantes instrumentos.

Assim, confinaremos o âmbito da nossa análise ao Comité Permanente. Procederemos ao estudo das opções adotadas pela DRL a respeito do Comité Permanente, desde a sua constituição, funcionamento, competência, custos associados e *vinculatividade* das suas decisões.

Analisaremos as vantagens e desvantagens do Comité, em que medida ele encarna a solução para as ineficiências de que a resolução alternativa de litígios enferma nos dias de hoje e identificaremos quais os desafios que o mesmo enfrenta, considerando a jurisprudência firmada do TJUE sobre o enquadramento dos tribunais arbitrais, nomeadamente as repercussões do acórdão Achmea BV, proferido pelo TJUE em 2018, o qual se pronuncia sobre a incompatibilidade da arbitragem no âmbito de um BIT, com o direito da União Europeia.

É então neste contexto que pretendemos realizar uma análise crítica da situação atual, apresentando formas alternativas de contornar as barreiras ainda existentes.

2. Metodologia e modo de citar

Na elaboração da presente dissertação, realizamos uma análise crítica normativa dos diversos instrumentos internacionais que preveem a arbitragem, com destaque para a DRL, em especial do seu artigo 10º, razão pela qual iremos recorrer com frequência ao seu articulado.

Quando pertinente, faremos o confronto com textos legais relacionados, para que consigamos realizar uma análise adequada ao Comité Permanente. Com o intuito de fundamentar a nossa análise, iremos socorrer-nos da vasta experiência de grandes autores nesta matéria e, sempre que possível, da análise jurisprudencial do tema.

A presente dissertação foi redigida de acordo com o Acordo Ortográfico de 1990, sem prejuízo de quando se trate de transcrições ou referências se mantenha o texto original.

A norma de citação que iremos utilizar no que respeita à referenciação bibliográfica será a Norma APA 6ª Edição.

As expressões e citações originalmente redigidas em língua inglesa foram cuidadosamente traduzidas para língua portuguesa, mas não dispensam a consulta da redação original para apreensão unívoca dos conceitos utilizados.

3. Sequência

No Capítulo II pretendemos analisar o tema tendo como ponto de partida a arbitragem constante dos diversos instrumentos existentes, fazendo uma análise crítica e comparativa entre eles.

Seguidamente, no Capítulo III, iniciaremos com o enquadramento do mais recente diploma de resolução de conflitos, a Diretiva 2017/1852, sobre a qual teceremos breves considerações sobre o seu âmbito, procedimento e a sua relação com os restantes instrumentos que preveem a arbitragem.

Posteriormente, discutir-se-á a opção do legislador pelo Comité Permanente, bem como todo o seu procedimento. Tentaremos apresentar os objetivos da criação do Comité Permanente e demonstrar as barreiras ultrapassadas pelo mesmo, assim como as ineficiências de que o mesmo padece, nomeadamente ao nível da proteção do sujeito passivo.

Neste contexto, analisaremos a existência do Comité Permanente na perspetiva do TJUE através da análise da jurisprudência, mormente, realizaremos uma análise mais cuidada ao Acórdão *Achmea BV*.

De seguida, rumaremos à mutação do conceito de soberania do Estado e analisaremos em que medida este conceito determina a ineficiência da arbitragem em geral e em especial do Comité Permanente.

Por fim, ocupar-nos-emos da exposição das conclusões da presente dissertação.

Capítulo II – Os meios de resolução de conflitos internacionais em matéria fiscal

1. O conflito internacional em matéria fiscal

O conflito internacional designa uma realidade no âmbito da qual existe um desacordo entre duas ou mais partes que apresentam, em princípio, personalidade jurídica internacional⁹. Tendo as partes personalidade internacional, a qual é apenas atribuída, regra geral, aos Estados e às organizações internacionais, o conflito internacional tem caráter direto.

Por outro lado, verificam-se ainda situações onde o conflito não qualifica como internacional *ab initio* contudo, justificado por algum acontecimento ao longo do seu processo, transforma-se em conflito internacional. É o chamado conflito internacional indireto¹⁰. Um exemplo desta mutação surge com um conflito entre um indivíduo e um Estado estrangeiro ou entre o indivíduo e o seu próprio Estado.

Assim, num primeiro momento do conflito entre o indivíduo e um Estado estrangeiro, conclui-se que a disputa não é internacional.

Contudo, o princípio da proteção diplomática, deve aqui ser chamado à colação. Este princípio preconiza a ideia de que o Estado de onde o indivíduo é nacional tem o dever de protegê-lo quando este seja prejudicado por comportamentos, adotados por um outro Estado, contrários ao direito internacional. É o Estado de onde o indivíduo é nacional que passa a figurar como parte do conflito, transformando-se, consequentemente, o conflito em internacional.

Um outro cenário consiste na existência de um conflito entre o indivíduo e o seu próprio Estado, no âmbito do qual o indivíduo tem em seu poder a possibilidade de recurso a instâncias internacionais para ver o seu direito garantido. É a partir do momento em que as instâncias internacionais, (exemplo: Comité dos Direitos Humanos) intervêm no caso, que este qualifica como internacional.

⁹ Perrou, K. (2014). Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 28, p.47.

¹⁰ Sobre a classificação de disputas internacionais e a distinção entre disputa direta e indireta *vide* Wallace-Bruce, N.L. (1998). *The Settlement of International Disputes – The Contribution of Australia and New Zealand*. Martinus Nijhoff.

Neste contexto, o conflito internacional pode versar sobre diversas matérias, entre elas a fiscal. De facto, o conflito internacional em matéria fiscal pode resultar de diversos fatores, nomeadamente de assimetrias informativas, diferentes interpretações dos acordos bilaterais ou divergências na qualificação de factos.

Se por um lado as questões derivadas de assimetrias informativas são de fácil resolução, nomeadamente através da implementação de mecanismos de troca de informação recomendados pela OCDE, o mesmo não é inteiramente verdade no que respeita às questões de interpretação e de qualificação. Apesar de ser assente que os tratados internacionais em matéria fiscal devam ser interpretados de acordo com os artigos 31^{o11} e 32^{o12} da Convenção de Viena, não raras vezes continuam a ser suscitadas questões de interpretação dos acordos bilaterais.

Da mesma forma, as questões de qualificação não originam com pouca frequência divergências ao nível internacional. Como refere BAPTISTA MACHADO, a qualificação consiste na subsunção do objeto ao conceito utilizado pela norma¹³. Para este efeito, o primeiro exercício será o de concretizar o conceito através da interpretação. Contudo, o autor acrescenta que o desafio da qualificação não termina aqui, tendo como passo seguinte a qualificação de conceitos jurídicos de direito interno dos Estados em conceitos previstos no direito convencional¹⁴.

Depreende-se, assim, que nem sempre os Estados atribuem a mesma qualificação a um conceito, ainda para mais no âmbito de acordos bilaterais pois, sendo que deles constam normas de distribuição / reconhecimento de competências, remissivas para o direito interno de cada Estado, a questão da qualificação das convenções de dupla tributação pode consistir em qual dos Estados tem competência para qualificar¹⁵.

Na verdade, as divergências na interpretação e qualificação poderão originar, por sua vez, fenómenos de dupla tributação, os quais serão sujeitos à apreciação de um tribunal arbitral.

¹¹ O artigo 31º da Convenção de Viena estabelece que os tratados devem ser interpretados de boa-fé, de acordo com o seu contexto e à luz do seu objeto e fim.

¹² O artigo 32º da Convenção de Viena estabelece a legitimidade do recurso a meios complementares de interpretação, nomeadamente aos trabalhos preparatórios como forma de confirmação do verdadeiro sentido do tratado.

¹³ Vide Machado, B. (1990). *Lições de Direito Internacional Privado*, Coimbra, 4ª edição, p.p.111-112. Sobre a distinção entre interpretação e qualificação vide Collaço, I. M. 1964. *Da Qualificação em Direito Internacional Privado*. AAFDL, P.p.142-143, 30 e 218.

¹⁴ Vide Machado, B. (1990). *Lições de Direito Internacional Privado*, Coimbra, 4ª edição, p.117.

¹⁵ Neste sentido Xavier, A. (2009) *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2º edição, p.167.

É desde já, devido a esta realidade que começamos a identificar certas falhas no regime.

Vejamos então, se em primeiro lugar um conflito internacional entre o indivíduo e o Estado terceiro, que não seja relativo a matéria fiscal, tem inerente o princípio da proteção diplomática, e se, em segundo lugar, um conflito entre o indivíduo e o Estado do qual é nacional, poderá ser suscetível de recurso a instâncias exteriores, então qual será a solução quando o indivíduo se encontra em conflito tanto com o seu Estado de residência, que pode ser o Estado do qual é nacional ou um Estado estrangeiro, como com um Estado terceiro, como são exemplo os conflitos internacionais em matéria fiscal? A solução que se tem vindo adotar é a arbitragem internacional cuja génese tem por base o princípio da proteção diplomática.

Este corolário deixa-nos já nesta fase alerta para as possíveis falhas existentes e consequente necessidade de mudança do método de resolução de litígios

2. O procedimento amigável

Devido ao crescente número de conflitos internacionais, sentiu-se a necessidade de criar um meio eficaz¹⁶ e eficiente de resolução dos mesmos. De acordo com ZVI DANIEL ALTMAN¹⁷, foi durante a Primeira Guerra Mundial que se fizeram sentir os primeiros esforços de concertação de resolução de conflitos internacionais, mormente em 1899 no acordo bilateral sobre a tributação do rendimento celebrado entre a Áustria e a, então, Prússia.

Adicionalmente, por apresentar um procedimento vinculativo para os Estados contratantes, o autor aponta igualmente o acordo celebrado entre o Reino Unido e a Irlanda em 1926 como pioneiro na resolução de conflitos.

Ao longo dos anos, as formas de negociação foram evoluindo, levando ao MAP como o conhecemos. Na sua essência, o procedimento amigável coordena o procedimento através do qual os Estados contratantes unem esforços na obtenção de um acordo a respeito de uma questão controvertida suscitada pelo sujeito passivo, a qual é potenciada pela desconformidade da aplicação ou interpretação do acordo bilateral.

¹⁶ Comité dos Assuntos Fiscais, (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, OCDE, p.4. Disponível em: www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf.

¹⁷ Vide Altman, Z. D. (2006). *Dispute Resolution under Tax Treaties*, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 11, p. 13.

Sem prejuízo do procedimento amigável apresentar alguma eficácia, não parece exequível olvidar o facto de o mesmo consubstanciar-se num mero ato de boa-fé das autoridades competentes, não estabelecendo quaisquer consequências ou mecanismos para contornar a falta de consenso entre os Estados na resolução do conflito, podendo resultar, inclusivamente, numa omissão do acordo entre as autoridades competentes¹⁸. Paralelamente, o MAP *per se* deixa sérias reservas relativamente à celeridade do processo uma vez que as negociações podem arrastar-se no tempo.

É neste contexto que a implementação de um sistema de arbitragem no âmbito dos instrumentos representa uma solução para a ineficiência do procedimento amigável, uma vez que obriga os Estados a ponderar a obtenção de um consenso com o outro Estado com receio que o sujeito passivo o obrigue a dispor da sua soberania.

3. A arbitragem internacional nos diferentes instrumentos

A arbitragem internacional em matéria fiscal apresenta duas dimensões, a primeira respeita ao seu carácter *garantístico* de que o sujeito passivo verá a sua situação resolvida de uma forma célere, isto porque o procedimento arbitral funciona como uma forma de pressionar os Estados contratantes a concluírem o procedimento amigável, sob pena do possível recurso ao procedimento arbitral. A segunda dimensão surge efetivamente associado à arbitragem uma vez acionada, como um meio para a obtenção da resolução do conflito.

Alertamos para o facto de a arbitragem não ser uma alternativa ao procedimento amigável, mas sim um complemento ao mesmo, providenciando um meio para suprir uma discordância com recurso a terceiros.

Seguidamente, iremos realizar uma breve análise crítica do procedimento de arbitragem adotado pelos diferentes instrumentos criados em contexto internacional por forma a compreendermos qual o contexto atual da arbitragem.

3.1.A Convenção 90/436/CEE

¹⁸ Neste sentido, Comité dos Assuntos Fiscais. (2007) “The inability of the current MAP to provide for all steps possible to facilitate a final resolution of issues arising under treaties was pointed out by both private sector representatives and tax officials as one of the principal obstacles to ensuring an effective MAP”, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, OCDE, p.4.. Disponível em: www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf.

O primeiro diploma aprovado pela União Europeia sobre os meios de resolução de litígio surgiu em 1990 com a Diretiva 90/436/CEE também apelidada por “Convenção de Arbitragem da União”, cuja vigência data de um de janeiro de 1995, pois foi em outubro de 1994 que Portugal a ratificou. A Convenção de Arbitragem foi criada com o intuito de evitar situações de dupla tributação existentes em cenários transfronteiriços, mais concretamente para evitar situações de correção de lucros entre empresas associadas.

Neste contexto, a Convenção apresenta três meios de resolução de litígios, a saber, a resolução de litígios unilateral, o procedimento amigável e o procedimento arbitral¹⁹.

De acordo com o número 1 do artigo 1º, a Convenção é aplicável a situações de dupla tributação dos lucros que se fccionam terem sido obtidos no âmbito de operações entre empresas associadas, caso as empresas não se encontrem na condição de associadas.²⁰. Adicionalmente, prevê o número 3 do mesmo artigo que, quando estejam em causa prejuízos em vez de lucros, da mesma forma, poder-se-á aplicar a Convenção²¹.

Assim, conforme estabelece o artigo 2º, as situações transfronteiriças suscetíveis de serem resolvidas através de um mecanismo de resolução de litígios previsto na Convenção, devem ser relativas a impostos sobre o rendimento²².

Neste contexto, dispõe o artigo 4º que, sempre que uma empresa localizada num Estado contratante participe direta ou indiretamente numa outra empresa localizada num outro Estado Contratante, ou as mesmas pessoas participem direta ou indiretamente em duas ou mais empresas²³ localizadas em diferentes Estados contratantes, e a relação entre estas empresas não possa ser qualificada como independente, os lucros que não foram auferidos por uma das entidades devido a essa relação especial, serão ficcionados e incluídos no lucro tributável dessa empresa.

Assim, sempre que um Estado contratante considere violados os princípios enunciados no artigo 4º do referido diploma, este deverá informar a empresa, em si

¹⁹ Assemelhando-se aos instrumentos que contêm mecanismos de resolução de litígios, os quais serão seguidamente mencionados.

²⁰ Artigo 1.º número 1 Convenção 90/436/CEE, “A presente Convenção é aplicável sempre que, para efeitos de tributação, os lucros incluídos nos lucros de uma empresa de um Estado Contratante sejam ou possam vir a ser incluídos igualmente nos lucros de uma empresa de outro Estado Contratante pelo facto de não serem respeitados os princípios enunciados no artigo 4º e aplicados quer directamente quer em disposições correspondentes da legislação do Estado em causa”.

²¹ Artigo 1.º número 3 Convenção 90/436/CEE, “O disposto no nº 1 é igualmente aplicável sempre que qualquer das empresas em causa tenha suportado prejuízos em vez de realizar lucros”.

²² Artigo 2.º número 1 da Convenção 90/436/CEE “A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento.”

²³ Também denominadas sociedades irmãs.

localizada, da sua intenção de tributar os lucros para que esta, querendo, informe a empresa associada, que por sua vez deverá informar o Estado contratante onde se encontra localizada.

Destarte, tendo ambas as empresas e o Estado contratante aceite as correções feitas pelo outro Estado contratantes, a situação encontra-se resolvida²⁴.

Contudo, caso a empresa considere que tal correção é desconforme aos princípios enunciados no artigo 4º, é-lhe permitido recorrer ao procedimento amigável, no prazo de três anos a contar da primeira notificação suscetível de originar dupla tributação²⁵. Assim, a empresa pode “*submeter o caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou no qual se encontre situado o seu estabelecimento estável.*” e a autoridade competente esforçar-se-á por resolver a situação de dupla tributação com o outro Estado contratante²⁶.

Por forma a evitar que as conversações entre as autoridades competentes se protelem no tempo, a Convenção estabelece uma forma de procedimento arbitral, através do qual, no prazo de dois anos²⁷ a contar do momento em que o caso tenha sido submetido a uma das autoridades competentes, é criada uma comissão consultiva que irá emitir parecer sobre o litígio²⁸ no prazo de seis meses desde a data em que a questão lhe tenha sido apresentada²⁹.

Desta feita, as autoridades competentes dos respetivos Estados contratantes têm seis meses a contar da emissão do parecer da comissão consultiva, para adotar uma decisão que finde a situação desconforme³⁰.

Neste sentido, as empresas podem recorrer para as instâncias previstas no direito interno, contudo, se o processo for submetido a um tribunal, o prazo de dois anos inicia-se apenas no momento em que se tiver tornado definitiva a decisão tomada em última instância³¹.

²⁴ Cf. artigo 5º 3º § da Convenção 90/436/CEE.

²⁵ Cf. artigo 6º número 1 da Convenção 90/436/CEE.

²⁶ Cf. artigo 6º número 2 da Convenção 90/436/CEE.

²⁷ Contudo, 41 dos 118 acordos bilaterais que incluem o número 5 do artigo 25º estabelecem um período mais alargado, geralmente de 3 anos.

²⁸ Cf. artigo 7º número 1 da Convenção 90/436/CEE.

²⁹ Cf. artigo 11º da Convenção 90/436/CEE.

³⁰ Cf. artigo 12º número 1 da Convenção 90/436/CEE.

³¹ Cf. artigo 7º número 1 da Convenção 90/436/CEE.

Por outro lado, caso a legislação interna de um Estado contratante não permita que a autoridade competente derogue decisões judiciais, a comissão consultiva apenas será constituída no caso de não ser possível interpor recurso judicial³².

Adicionalmente, podem as autoridades competentes recusar-se a iniciar quer o procedimento amigável e, conseqüentemente o procedimento arbitral, quando tiver sido provado através de decisão judicial ou administrativa, que uma empresa poderá sofrer penalidades graves³³ relacionadas com os atos praticados que originam as correções feitas no âmbito do artigo 4º da Convenção³⁴.

As estatísticas³⁵ mostram que em 2017, mil novecentos e sete casos encontravam-se pendentes de resolução no âmbito da Convenção, dos quais novecentos e noventa e seis estavam pendentes há mais de dois anos. De acordo com o procedimento adotado pela Convenção, seria lógico que estes novecentos e noventa e seis casos estivessem a ser resolvidos em sede de arbitragem, contudo, os dados mostram que apenas dois foram submetidos a arbitragem.

Apesar das justificações práticas de tais dados serem diversas, na verdade verifica-se uma certa ineficiência na atuação da Convenção devido à falta de presença de uma entidade que acompanhe o cumprimento e adequação da atuação dos Estados às regras impostas pelo diploma.

Adicionalmente, outras causas poderão dificultar a eficiência na atuação da Convenção, nomeadamente, o seu âmbito ser limitado, a omissão de prazo para a autoridade competente, a quem foi dirigido a reclamação que despoleta o procedimento, decidir sobre a aceitação ou rejeição do pedido do sujeito passivo, a omissão da data a partir da qual se conta o prazo dos dois anos e finalmente, a falta de transparência no âmbito do procedimento da Convenção nomeadamente pelo facto de não prever a publicação das decisões³⁶.

³² Cf. artigo 7º número 1 da Convenção 90/436/CEE.

³³ De acordo com as declarações unilaterais dos Estados contratantes, Portugal entende por penalidade grave as “sanções criminais, e bem assim as demais penalidades fiscais aplicáveis a infracções cometidas com dolo ou em que a coima aplicável seja de montante superior a 1.000.000 (um milhão) de escudos.”.

³⁴ Cf. artigo 8º da Convenção 90/436/CEE.

³⁵ Vide Comissão Europeia. (2018). *EU Joint Transfer Pricing Forum, Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017*. Disponível em www.ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_pending_maps_under_the_arbitration_convention_2017_en.pdf.

³⁶ No mesmo sentido, PIT, H.M.. (2019). The change of landscape of Tax Dispute Resolution within the EU. *Intertax*, Kluwer Law International BV volume 47, número 8/9, p.747.

3.2.O artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da OCDE³⁷

O fenómeno da globalização originou uma complexidade de situações, de que é exemplo a deslocação de cidadãos / empresas entre os diferentes Estados, que resultou em situações suscetíveis de tributação do mesmo rendimento em dois ou mais Estados. Assim, após diversos trabalhos e por forma a combater este infortúnio, o Comité dos Assuntos Fiscais³⁸, criou um instrumento modelo³⁹, no qual os Estados devem basear-se aquando da concretização de acordos bilaterais, dotado de meios passíveis de evitar fenómenos de dupla tributação.

Não obstante o Projeto de Convenção e os respetivos comentários terem sido divulgados em 1963, mas revistos e objeto de recomendação pela OCDE em 1977⁴⁰, o modelo idêntico ao que conhecemos nos dias de hoje foi apenas publicado em 1992⁴¹, que viria a ser sujeito a diversas alterações⁴² ao longo dos anos, sendo a mais recente, objeto da nossa análise, de novembro de 2017.

O âmbito da Convenção Modelo é definido no artigo 1º da Convenção ao estabelecer que o seu âmbito subjetivo é reservado aos residentes⁴³ de um ou de ambos os Estados contratantes.

Por outro lado, a Convenção Modelo abrange os tributos sobre os capitais obtidos pelos seus residentes, não figurando a técnica de cobrança do tributo critério de aplicação do instrumento. Na verdade, regra geral os Estados contratantes preparam um documento⁴⁴ no qual constam os tributos aos quais a Convenção deve ser aplicada.

Também a Convenção Modelo da OCDE, no seu artigo 25º prevê um mecanismo de resolução de litígios.

Assim, sempre que um indivíduo considere que está a ser sujeito a uma tributação desconforme à Convenção celebrada entre os Estados contratantes, poderá apresentar, no

³⁷ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

³⁸ Até 1971 denominado Comité Fiscal.

³⁹ De acordo com Alberto Xavier *convenção-tipo*.

⁴⁰ *Model Convention*.

⁴¹ *Model Tax Convention*. A diferença dos Modelos de Convenção de 1963 e de 1992 reside no facto do propósito da *Model Tax Convention* não se cingir somente à dupla tributação, mas também a fenómenos como a evasão fiscal, o *double deep*, a não discriminação e a assistência administrativa. Cf, Xavier Alberto, *Direito Internacional Tributário*, Almedina, 2009, 2ª edição, p.104.

⁴² Até ao presente, a Convenção Modelo da OCDE já sofreu dez alterações.

⁴³ A determinação da residência encontra-se no artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE.

⁴⁴ Nota para o facto de o documento não ter carácter limitativo, assim, existindo tributos que não estão previstos no documento e que se coadunam com o exposto no artigo 2º, estão sujeitos à Convenção.

prazo de três anos a contar da data da primeira notificação relativa à tributação desconforme à Convenção, o caso à autoridade competente de qualquer um dos Estados contratantes⁴⁵.

Caso a autoridade competente do Estado contratante, não esteja em condições de resolver a questão unilateralmente, “*esforçar-se-á*”⁴⁶ por resolvê-la através do procedimento amigável.

Em 2008 verificamos uma mudança de paradigma no âmbito da Convenção Modelo da OCDE ao ser introduzido o procedimento arbitral⁴⁷ no número 5 do artigo 25º, dando assim a oportunidade aos Estados contratantes de, querendo, poderem apresentar este meio de resolução aos contribuintes.

Assim, se no prazo de dois anos desde a submissão do caso à autoridade competente, os Estados contratantes não tiverem chegado a um acordo, o sujeito passivo poderá recorrer à arbitragem se a questão controvertida não tiver sido objeto de sentença por um tribunal judicial, localizado em qualquer dos Estados contratantes.

Sem prejuízo do *supra* mencionado, podem os Estados contratantes definir um prazo mais longo para a resolução do caso através do procedimento amigável.

É de salientar que, no que respeita à letra do artigo 25º número 5 alínea a), o acesso à arbitragem cinge-se somente aos casos previstos no número 1 do mesmo artigo. Tendo esta interpretação, de facto, pouca aplicabilidade – uma vez apresentado o caso a uma autoridade competente de um dos Estados contratantes, espera-se que a autoridade competente resolva o caso unilateralmente, ou, se não for possível, recorra ao procedimento amigável – os comentários à Convenção Modelo da OCDE, referem que os Estados contratantes que o desejem, podem alargar o âmbito do artigo 25º número 5 ao número 3.

Em nossa opinião, o alargamento do âmbito do número 5 deveria estar previsto, *ab initio*, na letra do próprio artigo relativamente ao número 2 e 3, pois assim não sendo, estamos a dar oportunidade aos Estados contratantes de vedarem o acesso ao sujeito

⁴⁵ Cf. Artigo 25º número 1 da Convenção Modelo da OCDE.

⁴⁶ Cf. Artigo 25º número 2 da Convenção Modelo da OCDE. Na sua versão original em inglês “*shall endeavour*”.

⁴⁷ Em bom rigor, em 2012 somente 160 acordos bilaterais incluíam o número 5 do artigo 25º dos quais 63 apresentavam a arbitragem como meio obrigatório e vinculativo de resolução e litígios. Cf. Pit, H. M. (2017), Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, nº 10, p. 569.

passivo à arbitragem, quando a autoridade contratante não esteja em condições de dar uma resposta satisfatória ao caso e o mesmo prossiga para o procedimento amigável.

De acordo com os comentários à Convenção Modelo da OCDE, o acesso à arbitragem circunscreve-se à resolução de uma “*questão específica que impede o acordo*”⁴⁸ no âmbito do procedimento amigável, não versando, assim, sobre a resolução do caso em concreto originado pela incorreta aplicação da Convenção.

Inclusivamente, caso as autoridades competentes concluam que o litígio está dirimido, por entenderem que não se encontram violados quaisquer preceitos contemplados na Convenção, o sujeito passivo, verá o seu caso arquivado, mesmo que o fenómeno da dupla tributação persista.

Por outro lado, não parece aceitável o acesso à arbitragem no caso de o sujeito passivo ter antecipadamente recorrido aos meios internos de um Estado contratante, cujas decisões internas possam limitar a resposta apresentada pela decisão arbitral⁴⁹. No entanto, poderão os Estados adaptar o número 5 do artigo 25º na eventualidade da sua legislação nacional permitir que o procedimento amigável se afaste das decisões dos tribunais⁵⁰ e ainda mantenha a sua eficácia.

De facto, a prática indica que alguns Estados que incluíram o número 5 do artigo 25º nos seus acordos bilaterais limitaram o âmbito da arbitragem.⁵¹

Adicionalmente, na hipótese de o sujeito passivo não ter submetido o caso à apreciação dos tribunais de qualquer dos dois Estados contratantes – ou não ter esgotado todos os meios ao seu alcance – as autoridades competentes devem chegar a um acordo provisório que, por sua vez, será apresentado ao sujeito passivo para sua aceitação, através do qual, ele se vincula a não recorrer aos meios internos para a resolução do litígio.

O sujeito passivo poderá não aceitar o acordo, e consequentemente recorrer aos meios internos, sendo certo que esta decisão se afigura ineficiente, uma vez que tempo e recursos foram empregues pelas autoridades competentes num processo infrutuoso.

No que respeita à decisão decorrente do processo de arbitragem, em princípio a decisão vincula ambos os Estados contratantes. Assim sendo, por forma a firmar a

⁴⁸ Vide comentários relativos aos artigos da Convenção Modelo da OCDE, artigo 25º número 5 § 64.

⁴⁹ É o caso de Portugal, uma vez que não é constitucionalmente permitida qualquer restrição ao acesso aos meios judiciais. Vide Xavier Alberto, *Direito Internacional Tributário*, Almedina, 2009, 2ª edição, p.199.

⁵⁰ Vide comentários relativos aos artigos da Convenção Modelo da OCDE, artigo 25º número 5 § 76.

⁵¹ Conforme prevê o §66 dos comentários ao número 5 do artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE.

segurança na implementação da decisão por parte das autoridades competentes dos Estados contratantes, solicita-se ao sujeito passivo que renuncie ao direito de recurso aos meios internos, caso contrário o acordo não será tido em consideração pelas autoridades competentes.

3.3.O artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da ONU

Em 1980 foi publicada a primeira versão da Convenção Modelo da ONU tendo sido precedida pelo Manual de Negociações de Acordos Bilaterais de 1979. Em 2001 foi publicada uma nova versão da Convenção Modelo revista e atualizada pelo grupo *ad hoc* de peritos que dão hoje nome ao Comité Especializado em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal⁵² que reporta ao Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC⁵³).

Neste contexto, a última revisão da Convenção Modelo que data de 2011, a qual será objeto da nossa análise não se distancia da letra da Convenção Modelo da OCDE. Assim, a Convenção Modelo da ONU apresenta-se como um modelo alternativo ao elaborado pela OCDE sendo, contudo, o grande foco do Comité na elaboração do modelo o equilíbrio entre país desenvolvidos e em desenvolvimento, refletindo-se esta preocupação na criação de regras de atribuição de competência de tributação ao Estado da fonte.

Também no seu artigo 25º, a Convenção Modelo da ONU apresenta os seus meios de resolução de conflitos. Assim, o artigo apresenta duas versões alternativas possíveis, cuja escolha fica ao critério dos Estados contratantes⁵⁴.

De facto, enquanto a alternativa A do artigo 25º parece aproximar-se da letra do artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE antes da sua alteração em 2008, pois estabelece somente o procedimento amigável como meio de resolução de conflitos, a

⁵² Em inglês *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*.

⁵³ *The Economic and Social Council of the United Nations*.

⁵⁴ De acordo com os comentários ao artigo 25º da Convenção Modelo da ONU, na escolha da alternativa mais adequada (A ou B), no caso de o Estado apresentar diminuta experiência no âmbito do procedimento amigável, o Comité sugere três alternativas:

- a afastar a alternativa B;
- ingressar pela alternativa B *ab initio*, contudo postergar a vigência do número 5 do artigo 25º até que cada Estado contratante notifique o outro de que a disposição deve entrar em vigor, por forma a não ter de existir posteriores alterações ao acordo bilateral;
- ressaltar que, não obstante a sua falta de experiência, o Estado contratante está disposto a integrar a arbitragem no procedimento amigável tendo por objetivo assegurar ao sujeito passivo a resolução do caso.

alternativa B prevê no seu número 5 o procedimento de arbitragem tal como a atual Convenção Modelo da OCDE.

Se, por um lado, os textos de ambos os modelos parecem semelhantes, ao atentarmos em concreto ao artigo 25º, urge salientar as diferenças emergentes dos dois modelos. Assim, no que respeita à competência para iniciar o processo, esta cumpre às autoridades competentes de qualquer dos Estados contratantes⁵⁵ ao invés da competência se situar na esfera do sujeito passivo.

Não obstante ser expectável que, estando o acordo amigável longe de ser alcançado⁵⁶, pelo menos uma das autoridades competentes esteja disposta a avançar com a arbitragem, esta solução afigura-se-nos totalmente desprovida de segurança na perspetiva de proteção do sujeito passivo. Na verdade, parece-nos que facilmente poderá ocorrer o caso de ambas as autoridades competentes dos Estados contratantes considerarem a situação desadequada para o recurso à arbitragem ou, inclusivamente, que não encontram quaisquer questões relevantes suscetíveis de serem apreciadas no âmbito do procedimento arbitral e, conseqüentemente, o sujeito passivo verá o seu caso arquivado sem o alcance de qualquer solução.

Adicionalmente, a Convenção Modelo da ONU consagra o prazo de três⁵⁷ anos para que o caso seja resolvido através do procedimento amigável. O motivo atribuído para esta extensão, prende-se com a falta de experiência das autoridades competentes de alguns Estados contratantes no exercício das negociações, mormente os Estados em desenvolvimento. Assim, por forma a dar a maior abertura possível a que o caso seja, de facto, resolvido através do procedimento amigável, o Comité adotou o prazo de três anos.

De igual modo, cumpre salientar que ao prever tal prazo, em algumas situações, a Convenção Modelo está a protelar a solução do caso, pois as autoridades poderão concluir pela desadequação da solução à arbitragem.

No que respeita à decisão, a Convenção Modelo da ONU não prevê a vinculação das autoridades competentes à decisão derivada do procedimento de arbitragem. Pelo contrário, as autoridades competentes estão autorizadas a, no período de seis meses a

⁵⁵ Cf. artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da ONU.

⁵⁶ No mesmo sentido, Devillet, C. (2012) The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 66, nº 11, p. 614.

⁵⁷ Em vez de dois anos como prevê a Convenção Modelo da OCDE.

contar do momento em que lhes foi comunicada a decisão, desviarem-se da mesma e rumarem a uma solução que contente ambos os Estados contratantes.

Neste contexto e considerando esta solução, parece-nos inequívoco que todo o propósito do procedimento de arbitragem está a ser desvirtuado, em detrimento de um corolário firmado pelos membros do Comité, que se concretiza na exigência da manutenção do poder dos meios de resolução de litígios, sempre que possível, na esfera das autoridades competentes dos Estados contratantes⁵⁸. Contudo, nos capítulos subsequentes iremos tecer mais considerações sobre o tema.

3.4. Os Tratados Bilaterais de Investimento

Com o objetivo de desenvolver uma base segura, a partir da qual pudessem florir relações de confiança na perspectiva do investimento estrangeiro, em 1970⁵⁹ os Estados-membros da OCDE iniciaram os primeiros trabalhos que viriam a resultar no modelo de Tratado Bilateral de Investimento⁶⁰. Estes acordos bilaterais protegem os investimentos realizados pelos cidadãos de um Estado contratante, num outro Estado contratante, regulando o recurso aos regimes internos.

Por forma a conferir uma maior segurança ao investidor, os Tratados Bilateral de Investimento permitem o acesso à arbitragem por meio de uma reclamação feita pelo próprio ao Estado que não se encontra a aplicar em conformidade o acordo bilateral. A grande diferença entre a arbitragem no âmbito destes tratados e a prevista nos outros instrumentos, para além do seu âmbito muitas vezes excluir o acesso a matérias fiscais⁶¹, é o facto de esta considerar o investidor como parte do procedimento de arbitragem, atribuindo-lhe direitos e obrigações⁶².

Por via de regra, os Tratados Bilaterais de Investimento preveem a arbitragem vinculativa e estabelecem diferentes regimes de arbitragem recorrendo habitualmente a

⁵⁸ Vide Devillet, C. (2012) The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 66, nº 11, p. 615.

⁵⁹ Vide Bergman, S. M. (1983). Bilateral Investment Protection Treaties: an Examination of the Evolution and Significance of the U.S. Prototype Treaty. *Journal of International Law and Politics*, New York University, volume 16, nº 1, p. 9.

⁶⁰ Contudo, o primeiro Tratado Bilateral de Investimento entrou em vigor em 1950 e foi celebrado pela República Federal Alemã e pelo Paquistão.

⁶¹ Sidhu, P. K., (2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past Its “Its Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 68 número 11, p.594.

⁶² Hober, K., (2014) International Treaty Arbitration: A Brief Overview, *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 42, número 3, p.189.

institutos de arbitragem autónomos, nomeadamente ao Centro Internacional para a Arbitragem em Disputas sobre Investimentos (ICSID).

Nesta senda, à arbitragem no âmbito dos Tratados Bilaterais de Investimento tem-lhe sido reconhecido maior sucesso ao nível de eficácia e eficiência comparativamente à arbitragem prevista nos restantes instrumentos. Muito deste êxito deve-se, por um lado, à atribuição de direitos ao investidor e por outro ao recurso a uma entidade autónoma e independente, especializada neste procedimento.

Não obstante, algumas críticas devem ser mencionadas a este respeito, nomeadamente a imprevisibilidade e inconsistência das decisões arbitrais. A não publicação das decisões acaba por ser um incentivo à incoerência nas decisões. Diversas soluções foram apresentadas neste âmbito como um sistema de recurso da decisão arbitral ou a criação de um tribunal permanente de arbitragem em matéria de investimentos, contudo, qualquer das hipóteses exigiriam alterações aos tratados já existentes ou até a criação de novos tratados, tarefa talvez utópica.

3.5.A Ação 14 do BEPS e o Instrumento Multilateral

Assentando na coordenação global entre os Estados da OCDE, o plano de ação BEPS⁶³, estabelece quinze diretrizes que incidem sobre as áreas de maior complexidade no âmbito da tributação internacional, desde a economia digital, às matérias de preços de transferência, incluindo os mecanismos de resolução de conflitos, previstos na Ação 14.

De acordo com o Relatório Final do BEPS, a Ação 14 pretende garantir a efetividade dos mecanismos através da implementação de um padrão mínimo⁶⁴ associado à resolução de conflitos. Inicialmente, este padrão foi pensado para prever o procedimento arbitral obrigatório, contudo, é de ressaltar que esta medida não conseguiu o consenso dos Estados⁶⁵ como último recurso da resolução de conflitos no âmbito do procedimento amigável. Pelo contrário, somente vinte⁶⁶ Estados acordaram na implementação da arbitragem obrigatória como padrão de arbitragem no Instrumento Multilateral.

⁶³ *Base Erosion and Profit Shifting*. Em português, erosão da matéria tributável e transferência de lucro.

⁶⁴ Em inglês, *minimum standard*.

⁶⁵ Vide Pit, H. M., (2017) *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, nº 10, p.570.

⁶⁶ Os Estados são os seguintes: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polónia, Eslovénia, Espanha, Suécia, Suíça, Reino Unido e os Estados Unidos da América.

Enquanto parte do plano BEPS, o Instrumento Multilateral⁶⁷⁶⁸, assinado a sete de junho de 2017 por setenta Estados e previsto na Ação 15, é o produto das medidas propostas pelo plano de ação BEPS. Em especial, a Parte VI⁶⁹ do Instrumento Multilateral é reservada à arbitragem, contudo, não obstante a sua intenção ser a de conceder ao sujeito passivo um procedimento efetivo, célere e seguro⁷⁰, apenas vinte e seis⁷¹ Estados optaram por acolher a Parte VI nos seus acordos bilaterais.

Na verdade, para além do procedimento amigável não parecer responder em tempo útil às questões suscitadas por outros instrumentos, conforme demonstram as estatísticas apresentadas pela OCDE⁷², a Parte IV do Instrumento Multilateral foi também concebida com a consciência de que o próprio plano de Ação BEPS iria, por si só, aumentar os conflitos derivados da aplicação e interpretação das diversas ações. Neste contexto, a arbitragem revela-se um meio de efetivação das medidas implementadas pelo BEPS⁷³.

Por outro lado, a Ação 14 não determina a arbitragem obrigatória e vinculativa. Na verdade, o Relatório Final estabelece apenas que os Estados devem ser transparentes na posição tomada relativamente ao tipo de arbitragem que pretendem seguir. A adoção desta imposição está relacionada com as diversas críticas feitas ao número 5 do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE; ao reconhecer que, por razões de ordem interna, os Estados podem não incluir o procedimento arbitral nos seus acordos bilaterais sempre que concluem pela sua inadequação. Por forma a ultrapassar as ineficiências derivadas no artigo 25º nº 5 da Convenção Modelo da OCDE, a Ação 14 adota o modelo da transparência por parte dos Estados contratantes.

⁶⁷ Para um estudo aprofundado, *vide* Berbari, A., (2017) The OECD/G20 Base Erosion and Profit shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71 número 10, pp. 538-543.

⁶⁸ O IM fez-se acompanhar de um Documento Explicativo (*Explanatory Statement*), que se traduz numa ferramenta na aplicação das normas vertidas no Instrumento, fornecendo orientações sobre o seu funcionamento. Sobre a natureza jurídica do documento *vide* Hattingh, J. (2017) The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May be the Challenges?. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71 número 3/4, pp 7-8.

⁶⁹ *Cf.* artigo 19º ao artigo 26º do IM.

⁷⁰ Relatório Final da Ação 14.

⁷¹ Dos vinte Estados acima mencionados, os Estados Unidos da América, a Polónia e a Noruega não optaram pela Parte VI e Andorra, Fiji, Finlândia Grécia, Liechtenstein, Malta, Maurícias Portugal e Singapura decidiram aderir à Parte VI.

⁷² *Cf.* <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

⁷³ Neste sentido. Pit, H. M. (2017), Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, nº 10, p. 569.

De uma forma geral, a Parte VI apresenta uma estrutura consistente do procedimento de arbitragem, ao passo que o artigo 25º número 5 inclui apenas a estrutura básica, deixando na esfera das autoridades competentes o ónus do consenso sobre o procedimento que a arbitragem deve seguir⁷⁴.

No que respeita a legitimidade, tal como prevista na Convenção Modelo da OCDE, no âmbito do Instrumento Multilateral, o início do procedimento deve ser solicitado por escrito pelo sujeito passivo junto das autoridades competentes. Sendo válidas as questões sujeitas a apreciação, a arbitragem será obrigatória.

Novamente, assemelhando-se à Convenção Modelo da OCDE, o Instrumento Multilateral permite que os Estados signatários estabeleçam reservas⁷⁵ relativamente ao âmbito da arbitragem. De facto, esta medida parece ter um objetivo, ao conceder esta permissão, a Parte VI terá a adesão de um maior número de Estados⁷⁶. Neste sentido, os efeitos das reservas far-se-ão sentir nos acordos bilaterais se o outro Estado contratante não tiver objetado⁷⁷ sobre a mesma e tiver subscrito a Parte VI do Instrumento Multilateral.

O sujeito passivo poderá solicitar o início da arbitragem findo o prazo de dois anos após o início do procedimento amigável, prevendo também a possibilidade de reserva por parte do Estado, no que respeita ao período⁷⁸ aplicável ao procedimento amigável. É de notar o facto do artigo 19º do Instrumento Multilateral, permitir que no decurso do procedimento amigável, as autoridades competentes possam acordar num prazo diferente, desde que o mesmo tenha sido acordado e comunicado ao sujeito passivo, em momento anterior ao término do prazo dos dois anos.

Se por um lado o período pode ser estendido, uma vez que as autoridades competentes estão prestes a chegar a um acordo, também pode dar-se o caso do período ser encurtado por ser evidente que as autoridades não chegarão a consenso no âmbito do

⁷⁴ A Convenção Modelo apresenta, no anexo aos comentários ao número 5 do artigo 25º, um exemplo do procedimento de arbitragem. Nota para o facto deste anexo ser meramente exemplificativo, não estando os Estados vinculados a adotá-lo, de facto, são somente 4 os acordos bilaterais nos quais os Estados contratantes seguiram o modelo apresentado no anexo.

⁷⁵ Apenas 10 Estados não estabeleceram reservas na limitação de âmbito da Parte VI, a saber: Andorra, Bélgica, Fiji, Grécia, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, Holanda, Suíça e o Reino Unido.

⁷⁶ Neste sentido, *vide* Pit, H. M. (2017), Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, nº 10, p. 573.

⁷⁷ O Japão terá sido o único Estado a apresentar objeções às reservas deduzidas pela Austrália, Canadá, Finlândia, França, Irlanda, Itália, Singapura.

⁷⁸ Áustria, França, Alemanha, Grécia Liechtenstein, Portugal, Eslovénia, Suécia e Suíça adotaram um período mais alargado de 3 anos.

procedimento amigável. Alertamos, contudo, para o risco desta cláusula potenciar uma prorrogação sucessiva do acesso à arbitragem pelo sujeito passivo. Neste sentido, a experiência decorrente da Convenção de Arbitragem mostra que duzentos e dois casos dos novecentos e trinta e dois que em 2018⁷⁹ se encontravam em apreciação pelo procedimento amigável⁸⁰, chegaram a acordo para alterar o prazo, privando, muitas vezes, o sujeito passivo da oportunidade de ver o seu caso apreciado pela comissão consultiva⁸¹

À primeira vista, desviando-se do preconizado pelo artigo 25º número 5 da Convenção Modelo da OCDE, no Instrumento Multilateral, o Procedimento amigável não suspende o acesso aos meios internos. Contudo, atentos ao número 2 do artigo 19, o procedimento amigável não é concluído enquanto o recurso a uma de três situações não se tenha verificado: o tribunal tenha-se pronunciado sobre a decisão, o procedimento judicial esteja suspenso ou o sujeito passivo tenha desistido do procedimento judicial.

Da igual forma, o procedimento amigável poderá ser suspenso quando o sujeito passivo e a autoridade competente a quem o mesmo solicitou o início do procedimento concordarem⁸².

Por último, o procedimento amigável poderá igualmente ser suspenso por falta de disponibilização da informação solicitada ao sujeito passivo⁸³, afastando-se assim da lógica prevista no modelo de arbitragem previsto da Convenção Modelo da OCDE, o qual estabelece que enquanto o sujeito passivo não apresente a documentação solicitada, a reunião dos árbitros prorrogar-se-á. Na verdade, o Instrumento Multilateral, parece apresentar uma maior eficiência na medida em que a arbitragem não é sequer equacionada quando a informação necessário não for disponibilizada⁸⁴.

Verifica-se na maioria dos acordos bilaterais que a data a partir da qual se começa a contar o período dos dois anos não é clara.

Por outro lado, relativamente à composição, a comissão de arbitragem prevista no Instrumento Multilateral é constituída por três árbitros, sendo dois designados por cada uma das autoridades competentes no prazo de sessenta dias desde a data de submissão do

⁷⁹ Vide https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf.

⁸⁰ Cerca de 21,7% dos casos apreciados em 2018 chegaram a acordo para a alteração do prazo.

⁸¹ *In concreto*.

⁸² Cf. §218 do Documento Explicativo.

⁸³ Cf. §219 do Documento Explicativo.

⁸⁴ Neste sentido. Pit, H. M. (2017) Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*. IBFD volume 71, nº 10, p.575.

pedido de arbitragem efetuado pelo sujeito passivo, e o terceiro árbitro é escolhido pelos dois árbitros igualmente no prazo de sessenta dias desde a sua designação. Por forma a proteger o sujeito passivo de possíveis atrasos neste procedimento, o Instrumento Multilateral estabelece⁸⁵ que caso não sejam designados no prazo previsto, os árbitros serão indicados pela “*highest-ranking official of OECD’S Centre for Tax Policy*”, a qual assegura certos mecanismos de imparcialidade⁸⁶.

Duas críticas devem, contudo, ser apontadas. A primeira é relativa à omissão do prazo para designação dos árbitros pelo Centro de Políticas Fiscais da OCDE, uma vez que esta medida não apresenta qualquer segurança ao sujeito passivo. A segunda crítica é relativa ao momento em que a designação produz efeitos, pois ao contrário do modelo de arbitragem previsto na Convenção Modelo da OCDE que determina que a designação é realizada no momento em que a carta assinada pelos outros membros a comunicar a escolha do árbitro é comunicada às autoridades competentes, o Instrumento Multilateral é mais uma vez omissivo a este respeito.

Dos dois tipos de arbitragem geralmente utilizados, apesar do Instrumento Multilateral facilitar o acesso a ambos, a regra geral é a oferta definitiva⁸⁷. De facto, o instrumento permite que seja aplicada um tipo de arbitragem diferente da oferta definitiva quando os Estados acordem nesse sentido. Contudo, não estando os Estados em acordo relativamente ao tipo de arbitragem, o artigo 23º número 2 define que aplicar-se-á a arbitragem independente. Se, por hipótese, o Estado que não concorda com a arbitragem independente, tiver apresentado uma reserva a este respeito, os Estados devem chegar a um acordo, caso contrário a Parte VI do Instrumento Multilateral não terá aplicação ao acordo bilateral em causa. Adiante na presente dissertação teceremos mais considerações sobre os tipos de arbitragem existentes.

Na senda do estabelecido na Convenção Modelo da OCDE, no âmbito do Instrumento Multilateral, as informações partilhadas no decurso do processo estão protegidas uma vez que a informação é trocada no âmbito das regras previstas nos acordos

⁸⁵ Cf. artigo 20 número 3.

⁸⁶ Nomeadamente, o técnico designado não pode ser nacional de qualquer dos Estados contratantes.

⁸⁷ Também conhecido por arbitragem *baseball* ou *last-best-offer*. Neste sentido, os 26 Estados que optaram pela Parte VI tiveram as seguintes preferências:

- Oferta definitiva: Canadá, Finlândia, Itália e Singapura;
- Arbitragem independente: Andorra, Grécia, Japão, Malta, Portugal, Eslovénia e Suécia;
- Sem preferência: Austrália, Áustria, Bélgica, Fiji, França, Alemanha, Irlanda, Liechtenstein, Luxemburgo, Maurícias, Holanda, Nova Zelândia, Espanha, Suíça, e Reino Unido.

bilaterais relativos à troca de informação. Por forma a assegurar a obrigação de secretismo, o número 2 do artigo 20 do Instrumento impõe às autoridades competentes que submetam os árbitros a um acordo de confidencialidade⁸⁸ nos termos do artigo 26º dos acordos bilaterais.

Em princípio, a decisão arbitral é vinculativa para as autoridades competentes. Assim não o é quando o sujeito passivo que sofre diretamente as repercussões do caso não aceita o resultado do processo. Para o sujeito passivo, pelo contrário, regra geral a decisão não é vinculativa uma vez que o mesmo não qualifica como parte no processo⁸⁹. Contudo, o Instrumento Multilateral estabelece que caso o sujeito passivo não se pronuncie pela não aceitação da decisão no prazo de sessenta dias do momento em que foi notificado e não desista das ações em tribunais nacionais sobre o assunto objeto do procedimento, ela torna-se vinculativa⁹⁰. Neste contexto, caso o sujeito passivo não aceite a decisão, a desconformidade da aplicação do acordo bilateral não será sanada⁹¹.

Adicionalmente, caso este indivíduo interponha ação em tribunal relativamente às matérias sobre as quais o procedimento incide, a decisão arbitral não qualificará como vinculativa para as autoridades competentes.

Por fim, caso os tribunais de um dos Estados contratantes profiram decisão sobre a invalidade⁹² da decisão arbitral, todo o procedimento arbitral ficará sem efeito. No que respeita, contudo, aos limites relativos à invalidade da decisão pelos tribunais nacionais, é de realçar que o Instrumento Multilateral é omissivo.

Contudo, de acordo com o Documento Explicativo⁹³, não se espera que os tribunais se pronunciem sobre a materialidade da decisão arbitral, mas tão-somente sobre questões formais do procedimento da decisão. Neste caso, é conferido ao sujeito passivo a possibilidade de submeter novamente um pedido de pronúncia arbitral, a não ser que as autoridades competentes acordem em sentido contrário.

⁸⁸ Em inglês, *non-disclosure agreement*.

⁸⁹ Neste sentido §81 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

⁹⁰ §222 do Documento Explicativo no mesmo sentido que o §45 e §82 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

⁹¹ A não ser que os tribunais judiciais profiram decisão neste sentido.

⁹² Cf. §221 do Documento Explicativo.

⁹³ Cf. §223 do Documento Explicativo.

Sem prejuízo do acima referido, a vinculação da decisão arbitral pelos Estados contratantes nem sempre é linear. Não raras vezes⁹⁴, os Estados não aceitam uma “pré-vinculação” à decisão arbitral sem antes terem conhecimento do sentido da mesma. Para tal, partilhando algumas semelhanças com a Convenção Modelo da OCDE e com a Convenção de Arbitragem, o Instrumento Multilateral prevê um mecanismo⁹⁵ que determina a não vinculação da decisão arbitral às autoridades competentes quando estas tenham acordado numa decisão diferente no prazo de três meses desde a data em que a decisão arbitral tenha sido proferida. Nota para o facto de esta alternativa ter apenas eficácia no caso de ambos os Estados contratantes terem optado por ela no âmbito do Instrumento Multilateral.

De facto, ponderados os objetivos do procedimento amigável, caso ambas as autoridades competentes considerem a decisão arbitral totalmente despropositada, - seria o caso, por exemplo, em que a arbitragem decide em sentido diferente de ambas as autoridades competentes no âmbito da oferta definitiva - parece fazer sentido conceder-lhes a oportunidade de aplicar uma solução consensual.

Se por um lado esta solução se afigura adequada, dado o contexto em que o procedimento arbitral se insere, por outro lado, em nossa opinião existe alguma ineficiência da solução, nomeadamente numa perspetiva económica. Após terem sido despendidos recursos na obtenção de uma solução, esta será desconsiderada por terem as autoridades competentes chegado a acordo, o qual poderia, idealmente, ter sido atingido em momento anterior.

⁹⁴ 16 dos 118 acordos bilaterais celebrados que incluem o número 5 do artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE, não permitem a vinculação direta das autoridades competentes à decisão arbitral. 10 dos 16 acordos bilaterais têm a Suíça como parte do contratante.

⁹⁵ Cf. artigo 24º número 2 do Instrumento Multilateral.

4. Conclusões

Reiteramos o nosso entendimento segundo o qual a arbitragem é a melhor solução para ultrapassar as dificuldades do procedimento amigável. Em primeiro lugar, devido à maior celeridade no processo uma vez que, em princípio, irá reduzir a possibilidade de bloqueios do processo por parte das autoridades competentes. Adicionalmente, realçamos o envolvimento, ainda que insuficiente, do sujeito passivo no âmbito da arbitragem em comparação com o procedimento amigável, que acaba por ser justificado dada a natureza deste procedimento. Por outro lado, a previsão da obrigatoriedade do recurso à arbitragem é um fator de grande destaque. É que neste âmbito, a submissão de uma questão à arbitragem não depende da autorização ou aprovação das autoridades competentes. Pelo contrário, caso não obtenham consenso dentro do prazo estabelecido, os Estados são obrigados a submeter o caso à arbitragem. E caso se mantenha pelo menos uma questão por resolver, as autoridades não podem simplesmente decidir encerrar o caso unilateralmente⁹⁶.

Se por um lado concluímos pelas vantagens da arbitragem, e que esta representa de facto um avanço no âmbito da resolução de litígios, também é verdade que o próprio sistema de arbitragem como está concebido ainda apresenta muitas falhas e fraquezas na perspetiva da sua finalidade.

Assim, concluímos que quatro dificuldades podem ser apontadas à arbitragem, a (ainda falta de) *vinculatividade* das decisões, a transparência do processo, independência dos árbitros e a falta de proteção do sujeito passivo no processo.

A par das dificuldades elencadas verificadas no próprio sistema de arbitragem, acompanhamos a opinião de MARK ZUGER e MICHAEL LANG⁹⁷ que apontam severas críticas aos próprios Estados por demonstrarem falta de vontade na resolução dos litígios apenas por recearem perder o domínio e o controlo sobre a solução da disputa uma vez que todo este cenário poderá pôr em causa a sua soberania.

Esta condição associada à relutância dos Estados em alocar esforços económicos e financeiros para este procedimento e as consequências, numa perspetiva da política interna, associadas a um processo internacional em curso, levam a que os Estados sejam

⁹⁶ Cf. comentários à Convenção Modelo da OECD artigo 25, § 63.

⁹⁷ Lang, M. e Zuger M. *In Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Kluwer Law International, 2003, p. 11

um dos fatores que levam ao funcionamento ineficiente da arbitragem prevista nestes instrumentos.

Inclusivamente, ao nível do Instrumento Multilateral, as expectativas ficaram aquém do esperado pois a posição adotada pelos Estados transparece falta de compromisso em adotar a arbitragem⁹⁸

Em face do exposto, iremos de seguida analisar em que medida os mesmos desafios se mantêm no âmbito da DRL, mormente, no âmbito do procedimento arbitral adotado pelo Comité Permanente, se e de que forma foram ultrapassados.

⁹⁸ Quer por não terem optado pela Parte VI do Instrumento Multilateral, quer por terem apresentado diversas reservas.

Capítulo III - O Comité Permanente como novo paradigma na resolução de conflitos

1. A Diretiva 2017/1852, de 10 de outubro

A aprovação de uma Diretiva sobre resolução de conflitos pela União Europeia está em total alinhamento com a tendência crescente da OCDE em atribuir aos mecanismos de resolução de litígios suma importância. Com o intuito de complementar a Convenção de Arbitragem vigente no ordenamento jurídico internacional⁹⁹ é, na nossa perspetiva, o instrumento mais adequado para o efeito. Por um lado, permite aos Estados-membros alguma margem de adaptação do seu direito interno a certos conceitos e por outro colmata determinadas falhas a nível prático provenientes da aplicação da Convenção.

Sem prejuízo de realizarmos mais considerações sobre este tema no que respeita à proteção das garantias do sujeito passivo, as consequências da adoção de uma Diretiva reconduzem-se, fundamentalmente, a três pontos.

O primeiro prende-se com a emanação do princípio do efeito direto, característico das Diretivas Europeias que, por sua vez, confere um grau de segurança jurídica considerável ao sujeito passivo.

O segundo está relacionado com a possibilidade de recurso ao TJUE para a interpretação das normas previstas na DRL. Este meio tem o intuito de encorajar uma interpretação homogênea das normas, ao contrário do que se verifica com a Convenção de Arbitragem da qual resultam diferentes interpretações devido ao sucessivo recurso aos tribunais nacionais.

O terceiro prende-se com obrigatoriedade de aplicação da DRL pelos Estados-membros dado o seu enquadramento no âmbito do direito da União Europeia, em contraste com a possibilidade dos Estados em renunciar à Convenção sem que tal comportamento tenha associado qualquer penalização¹⁰⁰.

Em suma, a criação de um instrumento obrigatório para os Estados-membros que preveja um meio de resolução – aparentemente – mais eficiente de resolução de conflitos,

⁹⁹ Conforme se pode ler nos §3 e §4 do preâmbulo da DRL.

¹⁰⁰ Govind, S. Turcan, L. (2017) The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive, *Bulletin for International Taxation*, IBFD volume 71, número. 3/4, p.1.

afigura-se, desde logo, um grande passo na evolução destas matérias no âmbito internacional.

1.1.O âmbito

Ao estabelecer no artigo 1º que o seu âmbito abarca os litígios¹⁰¹ entre Estados-membros resultantes da “interpretação e aplicação de acordos e convenções que preveem a eliminação da dupla tributação dos rendimentos e, se aplicável, do capital”, a DRL apresenta, desde já, um âmbito mais alargado comparativamente à Convenção de Arbitragem¹⁰².

Inclusivamente, a DRL inclui o âmbito da própria Convenção, uma vez que um litígio entre Estados-membros decorrente de dupla tributação de rendimentos numa situação de correção de preços de transferência, poderá qualificar como uma situação de dupla tributação e bem assim, sujeita às regras da DRL.

A DRL abrange, neste contexto, os impostos sobre o rendimento e sobre o capital sujeitos às regras das CDT’s, não discriminando quais, ao contrário da Convenção de Arbitragem que prevê uma listagem de impostos abrangidos por cada Estado¹⁰³.

Especial nota para o facto de o busílis da DRL ser a resolução de litígios que decorram da interpretação e aplicação das regras das CDT’s e não apenas de litígios que originem situações de dupla tributação.

Este entendimento é, inclusivamente, sustentado na medida em que o artigo 16º número 7 da DRL permite que os Estados-membros rejeitem o acesso ao “procedimento de resolução de litígios (...) numa base caso a caso, quando a questão litigiosa não envolva dupla tributação”¹⁰⁴. Assim, apesar da margem atribuída aos Estados para deixarem de parte conflitos sobre os quais entendam que não está em causa uma situação de dupla tributação, de facto, poderão existir casos em que não haja uma situação de dupla tributação e mesmo assim, poderão ser levados aos meios alternativos de resolução de conflitos, incluindo à apreciação do Comité Permanente.

¹⁰¹ A DRL aplica-se a reclamações submetidas a partir do dia 1 de julho de 2019.

¹⁰² A qual, conforme referido, vê o seu escopo limitado as matérias de preços de transferência e de imputação de lucros a estabelecimentos estáveis, conforme mencionado na secção 3.1. do Capítulo II.

¹⁰³ Esta listagem consta do artigo 2º número 2 da Convenção de Arbitragem.

¹⁰⁴ Cf. artigo 16º número 7 da DRL.

1.2.O procedimento

Da mesma forma que os restantes instrumentos que preveem meios de resolução de conflitos, o procedimento da DRL inicia-se com uma reclamação do interessado¹⁰⁵ apresentada a todas as autoridades competentes dos Estados envolvidos¹⁰⁶, no prazo de três anos desde a notificação da ação que originou o litígio.

No prazo de dois meses desde a receção da reclamação, a autoridade competente deverá dar a conhecer - ao sujeito passivo e às autoridades competentes dos restantes Estados-membros - que rececionou a mesma e dali a seis meses deve pronunciar-se sobre a sua aceitação¹⁰⁷.

Verificamos desde já indícios da intenção do legislador de acelerar o processo, nomeadamente através da previsão da aceitação¹⁰⁸ tácita verificada a omissão da resposta à reclamação pelas autoridades competentes. A adoção desta posição pelo legislador europeu fundamenta-se na sucessiva inércia das autoridades competentes neste âmbito. A medida tem, assim, um duplo objetivo: ao mesmo tempo que pressiona as autoridades a analisar a situação, confere alguma segurança ao sujeito passivo¹⁰⁹.

Apresentada a reclamação, podem verificar-se uma de quatro situações: 1) a resolução unilateral do litígio; ou findo período dos seis meses 2) a reclamação é rejeitada¹¹⁰ por todos os Estados; 3) a reclamação é rejeitada por parte dos Estados; 4) a reclamação é aceite por todos os Estados.

A primeira hipótese, e mais ambicionada do ponto de vista tanto do sujeito passivo e dos Estados contratantes, é aquela em que uma das autoridades competentes envolvidas resolve unilateralmente a questão suscitada no decurso dos seis meses, sem ser necessário iniciar o procedimento amigável ou envolver a autoridade competente do outro Estado.

¹⁰⁵ De acordo com o artigo 2º número 1 alínea d), interessado é a pessoa “residente para efeitos fiscais num Estado-Membro e cuja tributação seja diretamente afetada por uma questão litigiosa”.

¹⁰⁶ Cf. artigo 3º número 1 da DRL. Nos restantes instrumentos basta a apresentação da reclamação à autoridade competente de um dos Estados envolvidos, *vide*, i.e., seção 3.1.

¹⁰⁷ Cf. artigo 3º número 5 da DRL

¹⁰⁸ Cf. artigo 5º número 2 da DRL

¹⁰⁹ No mesmo sentido, Voje J. (2019). EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 310.

¹¹⁰ Os motivos da rejeição da reclamação são taxativos e encontram-se elencados no número 1 do artigo 5º da DRL:

- i) i) não cumpra os requisitos do artigo 3º número 3;
- ii) ii) não se refira a uma questão litigiosa;
- iii) iii) tenha sido entregue fora do prazo.

Na segunda hipótese, rejeitando todas as autoridades competentes a reclamação do sujeito passivo, este pode recorrer aos meios internos dos Estados-membros envolvidos¹¹¹, que terão de pronunciar-se sobre a admissibilidade da reclamação.

Se o sujeito passivo optar por esta via terá de recorrer aos meios internos dos Estados-membros envolvidos, uma vez que uma decisão de um tribunal nacional não irá vincular a autoridade competente do outro Estado-membro. Contudo, caso os órgãos jurisdicionais cheguem a conclusões opostas, as regras relativas à rejeição parcial da reclamação (ponto 3) serão aqui aplicadas.

Adicionalmente, à semelhança da Convenção de Arbitragem, a DRL prevê¹¹² uma situação em que às autoridades competentes lhes é permitido rejeitar a reclamação e não iniciar o procedimento amigável nos casos em que ao sujeito passivo foram realizados ajustamentos os quais resultaram de situações de fraude fiscal ou negligência grave. Devido à falta de densificação legal destes conceitos na DRL, cremos que futuramente se o sujeito passivo solicitar a apreciação destas situações a um tribunal nacional, o mesmo solicite o reenvio prejudicial para o TJUE por forma a uniformizar a interpretação dos conceitos.

Na terceira hipótese, existe divergência entre as autoridades competentes, isto é, verifica-se a rejeição da reclamação por pelo menos uma autoridade competente, mas não por todas as envolvidas. Ora, se este cenário se verificasse no âmbito dos restantes instrumentos, estes não previam qualquer válvula de escape, ficando o procedimento amigável pendente indefinidamente. Contudo, a DRL permite ao sujeito passivo solicitar a constituição de uma Comissão Consultiva¹¹³, que deverá ser criada pelos Estados-membros no prazo de cento e vinte dias¹¹⁴ a contar do pedido do interessado, a qual deverá aferir da admissibilidade da reclamação¹¹⁵ nos termos do artigo 3º, no prazo de seis meses desde a sua constituição¹¹⁶.

No caso das autoridades competentes não cumprirem os prazos estabelecidos para a constituição da Comissão Consultiva, a DRL permite o recurso aos tribunais

¹¹¹ Cf artigo 5 número 3 da DRL.

¹¹² Cf artigo 16º da DRL.

¹¹³ No prazo de 50 dias desde a notificação da rejeição por uma das autoridades competentes, *vide* artigo 5 número 2 da DRL

¹¹⁴ Cf. artigo 6º número 1 último § da DRL.

¹¹⁵ Cf. artigo 6º número 1 alínea a) da DRL.

¹¹⁶ Cf. artigo 6º número 2 da DRL.

nacionais¹¹⁷ para a constituição da Comissão. Ao atribuir esta competência aos tribunais nacionais, a DRL está, desde já, a prevenir hipóteses de bloqueio do procedimento por inércia das autoridades competentes.

Confirmada a admissibilidade da reclamação, é iniciado o procedimento amigável a pedido de uma das autoridades competentes.

Neste contexto, atribuímos especial destaque ao mecanismo utilizado pelo legislador para contornar a inobservância do cumprimento da norma legal pelas autoridades, uma vez que se qualquer uma das autoridades não solicitar o início do procedimento amigável, irá a Comissão Consultiva pronunciar-se sobre a questão litigiosa¹¹⁸, sendo certo que a questão litigiosa será aqui o objeto da reclamação do sujeito passivo na sua integra¹¹⁹ e não apenas a questão suscetível de desacordo entre os Estados, como acontece no âmbito da arbitragem.

Por último, na quarta hipótese, a qual as autoridades competentes envolvidas aceitam a reclamação, dá-se por iniciado o procedimento amigável. De facto, as regras aqui previstas não se diferenciam das apresentadas nos diferentes instrumentos mencionados¹²⁰. Neste âmbito, as autoridades competentes dispõem de dois anos desde a última aceitação da reclamação para chegarem a um acordo.

Da mesma forma que o Instrumento Multilateral, a DRL permite a extensão do prazo de dois anos por mais um ano. Se por um lado esta solução nos parece adequada pois deve dar-se primazia a este procedimento por ter por base o consenso entre os Estados e por ser economicamente mais vantajoso comparativamente à arbitragem, por outro não esqueçamos que estamos a condenar o sujeito passivo a mais um ano de espera pelo acordo dos Estados que, na maioria das situações, não o atingem, tendo sempre de terminar o procedimento amigável com o início do procedimento arbitral.

Neste sentido, consideramos que o ideal seria permitir a prorrogação em momento próximo do final dos dois anos, sendo necessário para tal que as autoridades competentes prestassem provas que estavam perto de atingir uma solução. No fundo, teriam de

¹¹⁷ Cf. artigo 7º número 1 da DRL

¹¹⁸ Cf. artigo 6º número 2 último § da DRL.

¹¹⁹ “In other words, the mutual agreement procedure is then skipped and the dispute resolution procedure is directly initiated”, Pit, H. M. (2019). The change of landscape of Tax Dispute Resolution within the EU. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p.749.

¹²⁰ Vide secção 3.

justificar que o ano adicional seria essencial na obtenção de uma solução que está perto de ser alcançada, para o caso concreto.

Sendo o acordo alcançado, o mesmo terá de ser comunicado ao sujeito passivo e terá caráter vinculativo apenas se este “aceitar a decisão e renunciar ao direito de qualquer outro recurso”¹²¹¹²².

Coisa diferente é a hipótese de as autoridades competentes não chegarem a um acordo dentro do prazo previsto. Caso esta situação se verifique, tanto o desacordo, como a sua justificação terão de ser comunicados ao sujeito passivo¹²³.

Na verdade, esta solução tem vindo a ser destacada pela doutrina¹²⁴ relativamente às CDT's, fundamentalmente por duas razões: em primeiro lugar porque confere garantia ao sujeito passivo de que as autoridades competentes estão empenhadas na resolução do caso e terão despendido tempo a analisá-lo, no qual resultou a tal comunicação e em segundo lugar pois a exigência da partilha da sua posição incentiva nada mais do que a transparência entre as partes.

Findo o prazo sem que haja um acordo entre os Estados, o sujeito passivo poderá solicitar¹²⁵, também neste âmbito, a constituição da Comissão Consultiva nos termos do artigo 6º número 1 alínea b) da DRL, a qual emitirá o seu parecer sobre o litígio¹²⁶.

Esta Comissão é constituída, nos termos do artigo 8º da DRL, por representantes dos Estados envolvidos e “*personalidades independentes*”, que atuam sob uma conduta independente, sendo certo que caso as autoridades competentes não cumpram as regras ali previstas relativas à constituição da Comissão, poderá o sujeito passivo apresentar ação junto dos meios internos.

Alternativamente à Comissão Consultiva, a DRL permite que os Estados-membros escolham ainda uma de duas vias: a resolução do litígio por via da constituição

¹²¹ Cf. artigo 4º número 2 da DRL

¹²² Na linha do artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE.

¹²³ Cf. artigo 4º número 3 da DRL

¹²⁴ Baker P., Pistone P., (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations. *EC Tax Review*, Kluwer Law International, volume 25 número 5/6, p. 341

¹²⁵ Na Convenção de Arbitragem este acesso é automático evitando assim o risco do sujeito passivo ser sujeito a pressão por parte dos Estados-Membros que não queiram ver o conflito resolvido no âmbito da Comissão Consultiva.

¹²⁶ Cf. artigo 6º número 3 da DRL

de uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios ou por via de um Comité Permanente.

Qualquer que seja a via escolhida, o parecer emitido tanto pela Comissão Consultiva, pela Comissão de Resolução Alternativa de Litígios ou pelo Comité Permanente será, numa primeira fase, apresentado às autoridades competentes as quais deverão no prazo de seis meses decidir¹²⁷ se acolhem o seu entendimento ou se chegam a um consenso em sentido diferente do previsto no parecer¹²⁸.

A decisão definitiva passa a ser vinculativa para os Estados apenas se o sujeito passivo a aceitar e desistir dos recursos interpostos em sede de legislação interna ou renunciar o acesso aos mesmos¹²⁹.

Realçamos, contudo, a omissão da DRL relativa aos prazos para a notificação do sujeito passivo quanto ao insucesso no alcance do procedimento amigável. De facto, a DRL refere apenas a expressão “*sem demora*” referindo, de seguida, que o sujeito passivo poderá interpor recurso nos tribunais nacionais do Estado da residência no prazo de trinta dias. Neste sentido, apesar do prazo para a notificação ao sujeito passivo não estar aqui determinado, entendemos que o número 3 do artigo 15º pode indiciar que as autoridades competentes devem notificar o sujeito passivo no prazo de trinta dias a contar do término do prazo de seis meses da notificação do parecer da Comissão Consultiva.

Caso as autoridades não aceitem o parecer nem cheguem a um acordo dentro do prazo, o parecer terá natureza vinculativa¹³⁰ para as autoridades competentes¹³¹.

Assim, a DRL prevê a publicação da decisão resumida, exceto quando haja o consentimento de todas as partes, sendo a decisão integral publicada¹³²¹³³.

¹²⁷ Decisão definitiva

¹²⁸ Cf. artigo 15º número 1 da DRL

¹²⁹ Cf. artigo 15º número 4 da DRL

¹³⁰ Cf. artigo 15º número 2 da DRL

¹³¹ Na verdade, a *vinculatividade* pode ser posta em causa se as autoridades competentes recorrerem aos meios internos argumentando falta de independência dos árbitros que constituíram os órgãos de decisão. Cf. artigo 15º número 4 último § da DRL.

¹³² Cf. artigo 18º número 3 da DRL.

¹³³ O sujeito passivo pode solicitar às autoridades um certo nível de confidencialidade, nomeadamente no que respeita a segredos comerciais, contudo a DRL não se alonga acerca deste tema, não parecendo existir qualquer tipo de controlo.

Por fim, a implementação da decisão deve verificar-se no prazo de 60 dias após a notificação da decisão final e caso a mesma não seja implementada, o sujeito passivo poderá apresentar recurso aos tribunais do Estado que está em incumprimento¹³⁴.

1.3. Conclusões preliminares

De uma perspetiva geral podemos concluir que a DRL ao prever uma intervenção mais ativa do contribuinte, permite uma maior segurança no seguimento do processo, o que significa que ao sujeito passivo é garantida uma solução, ou pelo menos é-lhe atribuído um leque de ferramentas que lhe atribuem o poder de impulsionar o alcance da solução.

De igual modo, a possibilidade de recurso aos tribunais nacionais nas situações previstas na DRL representa uma dupla vantagem, a primeira é a aproximação do equilíbrio entre a posição da autoridade competente e o sujeito passivo enquanto intervenientes no processo e a segunda é o efeito preventivo, pois espera-se que as autoridades competentes cumpram com todas as suas obrigações previstas na DRL, se não for pela *vinculatividade* a que a Diretiva as obriga, pelo menos pelo receio que o sujeito passivo utilize os meios ao seu alcance para obter uma solução.

Por outro lado, o legislador pretendeu colmatar a demora dos procedimentos previstos em outros instrumentos, dando alguma atenção à previsão de prazos, estabelecendo na DRL diferentes *timings* para diferentes fases do processo, o que não sendo sinónimo de celeridade, mostra algum avanço na eficiência do processo.

A publicação da decisão é, em nossa opinião, um passo que brandava há muito ser adotado porquanto terá certamente impacto na transparência do processo que assume grande relevância.

Por fim, o âmbito da DRL é, de facto, de extrema importância por abranger um leque variado de situações, dando acesso a todas as situações da qual resultem dupla não tributação e, assim, a uma maior justiça em matéria tributária na União Europeia¹³⁵.

¹³⁴ Cf. artigo 15º número 4 último § da DRL

¹³⁵ No mesmo sentido, Valente, P. (2017) Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU. *Kluwer International Tax Blog*, Kluwer Law International BV. Disponível em: www.kluwertaxblog.com/2017/10/31/tax-dispute-resolution-directive-important-step-eu/

2. O Comité Permanente

De entre todas as novidades que a DRL trouxe, destacamos o Comité Permanente pelas suas características peculiares que levantam algumas questões no âmbito de uma possível mudança de paradigma na resolução dos conflitos.

O Comité Permanente não é mais do que uma Comissão Alternativa de Resolução de Litígios com carácter permanente que preconiza uma resolução de litígios relativamente vinculativa, como iremos verificar, ao contrário do procedimento amigável, no qual os Estados “deverão ser incentivados a utilizar formas de resolução de litígios alternativas que não sejam vinculativas, tais como a mediação ou a conciliação”¹³⁶.

De facto, a parca regulação do Comité Permanente é realizada por remissão aos restantes mecanismos de arbitragem. Contudo, a omissão da DRL quanto a restantes matérias sobre o funcionamento do Comité, significa que, por um lado, haverá a possibilidade de uma grande área de atuação e discricionariedade dos Estados-Membros caso a adotem e por outro, verificamos um maior risco de confusão entre conceitos e procedimentos.

Assim, conforme iremos analisar *infra* e a título de exemplo, o facto da constituição do Comité não ser regulada, à exceção das normas previstas sobre a rejeição dos árbitros pelas autoridades quando esteja em causa a falta de independência em relação ao caso¹³⁷, configura um risco na perspetiva da impossibilidade do alcance de uma solução justa.

Neste sentido, e em face de todas as críticas desde já avançadas pela doutrina, propomo-nos analisar as várias dimensões do Comité Permanente e em que medida qualifica como um avanço no universo da arbitragem internacional em matéria fiscal.

2.1.O tipo de arbitragem adotado pelo Comité Permanente

Apesar de já constarem de alguns ordenamentos, a DRL¹³⁸ acompanhou o Instrumento Multilateral no que respeita à inovação na consagração de dois métodos de arbitragem, a arbitragem independente e a oferta definitiva.

¹³⁶ Cf. §6 do preâmbulo da DRL.

¹³⁷ Cf. artigo 10º número 2 primeiro § da DRL.

¹³⁸ Cf. artigo 10º número 2 último § da DRL.

Suscita-se, contudo, a questão na doutrina¹³⁹ relativamente à ambiguidade da letra do artigo 10º número 2 último parágrafo e em que medida os Estados poderão optar por qualquer método de arbitragem. De facto, entendemos em parte os autores quando referem que a letra da lei pode suscitar confusão¹⁴⁰, contudo, parece-nos que a expressão “*Em alternativo*” utilizada pelo legislador europeu indicia que o mesmo pretende incluir na panóplia de escolhas o método do parecer independente. Ademais, o artigo 11º número 2 alínea c)¹⁴¹ permite-nos esclarecer esta questão com a sua redação realizada, agora, com clareza.

Para o efeito, de modo a dissecarmos as vantagens e desvantagens de cada tipo de arbitragem à luz do Comité Permanente, devemos recuar um pouco na delimitação dos conceitos e características de cada um dos tipos de arbitragem.

2.1.1 A oferta definitiva

Na oferta definitiva¹⁴², podendo apenas escolher uma das posições tomadas pelas autoridades competentes envolvidas, os árbitros vêm, a sua autoridade reduzida na medida em que não podem emitir uma opinião independente sobre o caso em apreço.

Neste contexto, podemos indagar sobre os efeitos que a adoção deste tipo de arbitragem poderá acarretar. Em primeiro lugar tem a grande vantagem de acelerar o processo de arbitragem, pois não haverá lugar a uma análise criteriosa e exaustiva por parte do painel. Consequentemente também veremos os custos associados serem reduzidos uma vez que o processo será mais curto.

Conforme defende a doutrina¹⁴³, não se trata apenas de uma vantagem associada à complexidade do processo decisório, mas também devido à pressão que paira sobre as autoridades competentes no momento de tomar uma decisão que deve, assim, ser

¹³⁹ Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petrucci, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9.

¹⁴⁰ “(...) the wording of this sentence is indeed ambiguous (...)” in Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petrucci, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9.p. 691.

¹⁴¹ O artigo 11º número 2 alínea c) da DRL refere que entre as regras de funcionamento acordadas entre as autoridades competentes deverá estar incluído o tipo de organismo – incluindo a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios (sob a forma de Comité Permanente) e o tipo de processo adotado “se diferente do processo de parecer independente aplicado pela Comissão Consultiva”.

¹⁴² Também conhecida por “*last-best offer*”. Em português a “oferta definitiva” ou a “última melhor oferta”.

¹⁴³ Petrucci, R. Koch, P. and Turcan L., (2015) Chapter 6, Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration” *International Arbitration in Tax Matters*, Michael Lang, Jeffrey Owens, volume 2, p.140.

ponderada e racional por vir a ser comparada e balanceada com a decisão do outro Estado contratante.

Em segundo lugar, ao longo dos anos verificou-se que eram usualmente tomadas posições intermédias na resolução dos conflitos por parte das comissões de arbitragem. Ao tentar mediar o conflito desta forma dando uma solução intermédia, surgem, consequentemente, preocupações no que respeita a abusos por parte dos Estados que poderão tomar posições extremistas em sentidos diametralmente opostos, na tentativa de enviesar a solução¹⁴⁴. Assim, a oferta definitiva concretiza-se numa possível solução uma vez que pode ter um efeito dissuasor que obriga os Estados a tomarem posições mais ponderadas.

Em terceiro lugar realçamos o impacto da oferta definitiva no que respeita à soberania dos Estados. Apesar de não resolver todas as questões associadas a este tema que, como iremos ver em capítulos subsequentes¹⁴⁵ pode ser o grande potenciador de atrasos na evolução e eficiência a arbitragem, a oferta definitiva pode atenuar o receio dos Estados, uma vez que os árbitros serão obrigados a tomar uma das duas posições apresentadas pelos próprios Estados, minimizando o risco da sua soberania tributária ser estendida a entidades terceiras.

Neste contexto, não podemos negar as implicações que a adoção deste tipo de arbitragem pode acarretar na ordem da celeridade do processo, inclusivamente alguns autores defendem que a eficiência é o objetivo último da oferta definitiva¹⁴⁶

Contudo, entendemos que estas vantagens devem ser consideradas numa perspetiva do custo de oportunidade de limitar a resposta do Comité Permanente, pois, não tendo sido presenteado com uma solução, pelo menos, adequada do caso, o Comité terá de optar pela resposta menos incorreta¹⁴⁷, o que de uma perspetiva da proteção do sujeito passivo não nos parece de todo correto.

Adicionalmente, não esqueçamos que por passar apenas por uma escolha de qual das soluções adotar, a decisão do Comité não acrescentará informação, comentários ou

¹⁴⁴ O chamado “*chilling effect*”.

¹⁴⁵ Ponto 3 do Capítulo III.

¹⁴⁶ Tulis, B. A. (2010). Final-Offer “Baseball” Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications. 20 *Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law*, volume 20 número 1 p.16.

¹⁴⁷ No mesmo sentido, Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 691.

indicações sobre a interpretação na norma e a subsunção do caso concreto, pelo que ao adotarmos este tipo de arbitragem estaremos desde já a limitar o sujeito passivo à segurança jurídica nas decisões e, em ultima análise, estaremos a criar uma barreira à precedência das decisões do Comité Permanente.

De facto, na hipótese de um diferendo no âmbito da interpretação de uma norma, por se tratar de uma convenção ou acordo¹⁴⁸ celebrada entre dois Estados, cuja vontade foi transposta em cada norma ali apresentada, entendemos que não haverá ninguém melhor do que o próprio Estado para apresentar o sentido da sua interpretação daquela norma.

Neste contexto, não obstante poder dar-se o caso de que efetivamente apenas um dos Estados ter a razão do seu lado, entendemos que não raras vezes a solução do conflito resultante de diferentes interpretações da norma não possa passar apenas pela adoção de uma posição ou de outra. Muitas vezes deverá passar pela ponderação das duas interpretações feitas pelos Estados.

Adicionalmente, devido à falta de desenvolvimento deste tema no âmbito da DRL, suscitamos ainda a questão de saber como deverá ser realizada a decisão definitiva caso seja levantada mais do que uma questão pelo sujeito passivo. Ora, se o Comité adotar a decisão definitiva em “pacote”¹⁴⁹, o risco é facilmente identificável. Se os Estados resolvem “corretamente” parte das questões e a outra parte não preenche o sentido dado pelos árbitros aos factos, qual será a posição que o Comité deverá acolher? Mais, pode o sujeito passivo, inclusivamente, correr um outro risco, o de ver a solução do caso ser complexamente dissecado pelos Estados por forma a apresentar um *cocktail* de soluções com as quais pode o Comité apenas parcialmente concordar.

A alternativa seria a análise individual feita por cada Estado a cada questão suscitada pelo interessado. Sem prejuízo de concordarmos que poderá não ser tão eficiente de um ponto de vista processual e também implique o prenúncio de uma mutação da soberania dos Estados, porquanto o poder do Comité será mais alargado na medida em que poderá adotar diferentes posições consoante a questão, entendemos¹⁵⁰ que será um

¹⁴⁸ De acordo com o âmbito previsto no artigo 1º número 1 da DRL.

¹⁴⁹ Em inglês “*package final offer arbitration*”.

¹⁵⁰ No mesmo sentido, Tulis, B. A. (2010). Final-Offer “Baseball” Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications. 20 *Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law*, volume 20 número 1 p.16.

meio mais adequado a atingir uma decisão justa comparativamente à oferta definitiva em “pacote”.

2.1.2. A arbitragem independente

Por outro lado, na arbitragem independente, os árbitros são livres de decidir em sentido diferente de ambas as autoridades competentes, podendo, inclusivamente, adotar uma posição intermédia. Significa isto que o Comité Permanente poderá interpretar as normas ao caso e subsumir os factos às mesmas. Sendo certo que para o efeito, o Comité deverá apresentar a sua decisão por escrito devidamente fundamentada¹⁵¹.

A arbitragem independente é certamente o método mais seguro para o sujeito passivo que verá o caso ser apreciado com ponderação e por especialistas imparciais com conhecimentos técnicos aprofundados sobre o tema. Adicionalmente, tem a vantagem de, mediante a devida fundamentação da solução, conferir um potencial de previsibilidade às futuras soluções¹⁵².

Por outro lado, como referimos anteriormente e conforme sustenta a maioria da doutrina, este método poderá, à primeira vista, não apresentar implicações muito positivas ao nível da celeridade do processo.

Contudo, de acordo com o estudo realizado por DAVID DICKINSON¹⁵³ que versa sobre a análise e comparação de resultados provenientes da adoção da arbitragem independente e oferta definitiva¹⁵⁴, o autor chega surpreendentemente à conclusão de que a arbitragem independente apresenta mais êxito na resolução do conflito em relação à oferta definitiva.

O autor apresenta como possível justificação para este fenómeno o facto de as autoridades competentes negociarem, com mais frequência, as suas posições no âmbito da arbitragem independente do que na oferta definitiva, isto porque nesta última, os árbitros podem apenas escolher uma das duas.

¹⁵¹ Cf. artigo 14º número 2 da DRL.

¹⁵² No cenário em que há publicação, ainda que resumida, da decisão.

¹⁵³ Dickinson, D, L., (2004). A Comparison of Conventional, Final-Offer, and "Combined" Arbitration for Dispute Resolution. *Industrial and Labor Relations Review*, Cornell University, volume 57, número 2. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/5119534_A_Comparison_of_Conventional_Final-Offer_and_Combined_Arbitration_for_Dispute_Resolution.

¹⁵⁴ Sem prejuízo do estudo ser realizado no âmbito da arbitragem em conflitos resultantes das relações industriais e laborais, julgamos fazer sentido extrapolar esses mesmos resultados para outras áreas da arbitragem, *in caso* a arbitragem internacional.

2.1.3.A arbitragem mista

Por fim, considerando a letra da lei¹⁵⁵, entendemos que ao mencionar a expressão “*incluindo*” o legislador pretendeu apenas brindar-nos com uma alternativa possível à decisão independente. Neste sentido, acompanhando uma parte doutrina¹⁵⁶, passaremos a apresentar um terceiro tipo de arbitragem, a saber: a arbitragem mista¹⁵⁷.

De acordo com a linha de pensamento da doutrina¹⁵⁸, a arbitragem mista seria o combinar das duas arbitragens “clássicas”. Assim, o procedimento iniciar-se-á com a oferta definitiva apresentada pelas partes no processo e caso o Comité entenda que o a solução do caso encontra acolhimento entre uma das posições é adotado este método. Contudo, caso não concorde com qualquer uma das posições, o Comité poderá apresentar a sua posição independente.

Apesar de não se ter verificado grande acolhimento prático relativamente a este tipo de procedimento, entendemos que poderá ser de grande utilidade na resolução de litígios

Uma das críticas que podemos aqui apontar são as dificuldades que o sistema poderá enfrentar pois o painel tentará sempre apresentar uma opinião independente, desconsiderando assim as posições dos Estados. Apesar de concordarmos com esta afirmação, entendemos que este facto poderá, contudo, beneficiar o sistema pois tendo essa pressão, há uma maior probabilidade de os Estados apresentarem soluções mais coerentes e justas por forma a que o Comité Permanente as tenha em consideração no momento da decisão, ou até mesmo as adote em vez de emitir o seu parecer independente.

Adicionalmente, STEVEN BRAMS e MERRILL SAMUEL vão mais longe propondo que as posições dos Estados sejam públicas antes dos árbitros emitirem a decisão final¹⁵⁹. O objetivo desta solução é permitir que as autoridades competentes possam negociar a solução, caso entendam, evitando assim o parecer independente dos

¹⁵⁵ Cf. artigo 10º número 2 último § da DRL.

¹⁵⁶ Dickinson, D. L., (2004). A Comparison of Conventional, Final-Offer, and "Combined" Arbitration for Dispute Resolution. *Industrial and Labor Relations Review*, Cornell University, volume 57, número 2. Disponível em: www.researchgate.net/publication/5119534_A_Comparison_of_Conventional_Final-Offer_and_Combined_Arbitration_for_Dispute_Resolution.

¹⁵⁷ Em inglês “*combined arbitration*”.

¹⁵⁸ Brams S. J., Merrill S. (1986) Binding Versus Final Offer Arbitration: A Combination is Best. *Management Science*, Informs, volume 32 número 10, pp. 1346-1355.

¹⁵⁹ “We would propose that the two sides’ final offers be public before the arbitrator’s judgement is revealed.” In Brams S. J., Merrill S. (1986) Binding Versus Final Offer Arbitration: A Combination is Best. *Management Science*, Informs, volume 32 número 10, p. 1353.

árbitros que pode não ir de todo ao encontro de ambas as posições. Assim, somente se os Estados não chegarem a um entendimento, que é muito desejado, é que passaríamos ao tipo de arbitragem independente.

Neste sentido, entendemos que este modelo poderá suprir algumas ineficiências de ambos os tipos de arbitragem pois se pensarmos, as propostas apresentadas pelos Estados serão temperadas com a possibilidade do parecer independente, vantagem que deverá, contudo, ser devidamente ponderada com a celeridade do processo.

2.2.Os custos

A arbitragem na sua gênese apresenta a característica de segundo plano no que respeita ao investimento pelo Estado. Na verdade, de uma perspectiva meramente económica, devemos concordar que a arbitragem poderá acarretar um menor peso para o erário público em relação ao sistema judicial tradicional uma vez que a arbitragem privada é fundamentalmente suportada pelo contribuinte.

Contudo, na perspectiva da arbitragem internacional os custos não são evitados na esfera do Estado. Ora, quando um órgão (Comissão ou Comité) é constituído para pôr fim a uma litigância, estarão necessariamente associados custos, nomeadamente os relativos à retribuição dos membros dos órgãos, às suas despesas de deslocação, quando justificado, custos administrativos etc. Estes custos serão, em princípio, encargo do Estado.

Assim sendo, de acordo com o artigo 12º da DRL, também na hipótese do Comité Permanente, os Estados ficam desonerados destes encargos caso o interessado desista da reclamação, caso contrário os custos devem ser repartidos equitativamente entre os Estados intervenientes. Por um lado, estão aqui incluídas as despesas e os honorários associados às personalidades independentes e por outro os custos gerais administrativos associados ao processo.

Sem prejuízo do referido no parágrafo anterior, a DRL deixa alguma margem para que os Estados contratantes, querendo, cheguem a um acordo diferente sobre as regras de funcionamento do Comité¹⁶⁰

¹⁶⁰ Cf. artigo 10º número 4 da DRL.

Neste contexto, e conforme refere NUNO GAROUPA¹⁶¹, dando alguma margem ao Estado nesta área, nomeadamente através da sua intervenção decisória durante o processo¹⁶², isto poderá representar um conflito de interesses na medida em que as opções políticas tomadas no âmbito dos procedimentos adotados podem influenciar, e inclusivamente distorcer, a intervenção do sujeito passivo nos processos em causa, nomeadamente caso os Estados adotem regras diferentes das firmadas na Diretiva que se afigurem mais gravosas para o interessado, pode inclusivamente ditar o insucesso do recurso à arbitragem.

Neste sentido, é evidente que os custos associados à arbitragem devem ser os mínimos possíveis tanto para as autoridades tributárias como para o sujeito passivo. É por esta razão que entendemos que os Estados não devem adotar regras diferentes das previstas no artigo 12º da DRL. Contudo, apesar da opção pelo Comité Permanente acarretar inevitáveis custos, entendemos que representa como vantagem a sua constituição por técnicos especializados, aspeto que, considerando o seu carácter permanente, acaba por diminuir os custos administrativos, uma vez que, recorrendo a outros “institutos” de arbitragem, trariam sempre o custo associado à constituição de um novo painel de árbitros por cada processo sujeito à arbitragem.

2.3.A competência

A determinação da competência de uma organização é fundamental para contribuir para o seu bom funcionamento, por um lado e por outro para atribuir segurança ao interessado.

Neste sentido, a omissão da DRL em relação à competência material do Comité Permanente, é passível de gerar questões relativas à submissão de processos porque, não havendo restrições, podem os Estados contratantes entender que ao Comité Permanente apenas caberá a decisão de matérias específicas, ficando as restantes a cargo da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios.

Assim, os Estados podem adotar uma de duas vias: ou atribuem ao Comité competência universal, isto é, todo e qualquer processo submetido a arbitragem, que preencha o âmbito da DRL entenda-se, deverá ser apreciado pelo Comité Permanente, ou

¹⁶¹ Garoupa, N. (2019). Domestic Tax Arbitration: Some Economic considerations. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, p.760.

¹⁶² Nomeadamente através da rejeição da reclamação do interessado conforme apresentado no artigo 3º número 5 da DRL.

determinam a competência casuisticamente, sendo que neste âmbito poderão ser determinadas quais as temáticas incluídas na alçada do Comité *ab initio* ou em alternativa, deixadas ao critério dos Estados por cada vez que um processo é submetido à apreciação do Comité Permanente.

A maior desvantagem que encontramos na última solução é o facto de potenciar o efeito de *fishing* por parte dos Estados-membros, que poderiam escolher a quem era submetido o processo, utilizando isso a seu proveito. Nesta senda, as implicações na proteção do sujeito passivo também não podem ser desconsideradas, pois não parece justo que o interessado proponente não tenha desde logo conhecimento sobre o instituto que irá apreciar o seu processo.

Por outro lado, na competência universal, o resultado seria a submissão automática dos casos à apreciação do Comité Permanente. Sem prejuízo de não existir qualquer indicação na DRL, do nosso ponto de vista esta solução é a que melhor se coaduna com os objetivos propostos pela diretiva, pois para além de permitir regularidade no fluxo de casos sob apreciação do Comité, criando, assim, uma maior eficiência no procedimento, na resolução dos mesmos e levando ao desenvolvimento técnico dos árbitros¹⁶³, assegura uma maior segurança ao interessado que não fica à mercê do poder decisório e discricionário dos Estados contratantes.

2.4.A permanência

A permanência do Comité não exigiu a dedicação de muito tempo por parte do Conselho Europeu, o que, de facto nos sugere diversos entendimentos e perspetivas sobre o carácter permanente.

Existem diversas perspetivas sobre o conceito de permanência. Em primeiro lugar, devemos questionar a localização geográfica do Comité. Isto é, onde deverá estar localizado o secretariado, o pessoal administrativo e os técnicos especializados. Fará sentido, de alguma forma alocar fisicamente os diversos Comités a um dos Estados contratantes ou, por outro lado, fará mais sentido instalá-los num Estado neutro, por forma a evitar possíveis conflitos de interesses?

¹⁶³ No mesmo sentido, Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 687.

Neste sentido, entendemos que é de afastar hipótese da criação do Comité Permanente em um dos Estados contratantes devido à complexidade associada a esta escolha e às respetivas consequências daqui decorrente. Por outro lado, devido à sua previsão em diploma Europeu, poderá o Comité localizar-se em algum país da União Europeia. Adicionalmente, têm vindo a ser apontados na doutrina¹⁶⁴ algumas sugestões de cidades nomeadamente Bruxelas, pela ligação às instituições Europeias, mas também Lisboa devido à vasta experiência em questões de arbitragem¹⁶⁵ que aqui se verifica.

A permanência do Comité pode ter ainda que ver com a sua composição no que respeita aos árbitros. Ora, o facto de o Comité ser constituído pelo mesmo painel em todos os casos que lhe são apresentados traduz-se numa certa estabilidade e segurança para todos aqueles que recorrem ao procedimento arbitral. Iremos desenvolver este tema em capítulos subsequentes.

Por outro lado, o carácter de permanência do Comité Permanente pode estar relacionado, não apenas com a questão da sua localização física ou composição, mas sim com a sua institucionalização do mesmo no ordenamento jurídico dos Estados.

De acordo com o entendimento sufragado pelo TJUE, é este o critério que deve ser tido em consideração para efeitos da sua qualificação como tribunal à luz do artigo 267º do TFUE, isto é para efeitos do recurso prejudicial para o TJUE. Sem prejuízo de, em capítulos subsequentes tecermos considerações adicionais sobre o enquadramento do Comité Permanente na qualificação como órgão jurisdicional previsto no TFUE, iremos apresentar de seguida o entendimento do TJUE neste âmbito.

Assim, segundo a jurisprudência recente do TJUE, o critério da permanência deve ser apreciado tendo em consideração a instituição arbitral que administra o processo arbitral, e não o tribunal arbitral em si mesmo, podendo inclusivamente a sua composição ser efémera¹⁶⁶, como é o caso do CAAD que, sem prejuízo de estar institucionalizado no ordenamento jurídico português, apresenta um painel arbitral diferente em cada caso *sub judice*. Inclusivamente, o TJUE vai mais longe ao afirmar que um tribunal arbitral, cuja

¹⁶⁴ Diversos autores preveem que futuramente a arbitragem seja possível virtualmente, neste sentido *vide* Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 688.

¹⁶⁵ Devido ao exímio desempenho do CAAD.

¹⁶⁶ Acórdão do TJUE processo número C - 555/13 de 13 de fevereiro de 2014.

composição e regras processuais variem consoante a decisão das partes e ainda, que se dissolve depois de proferida a sua decisão, cumpre o requisito da permanência¹⁶⁷.

Neste sentido, na senda da posição do TJUE, cremos que existem fortes argumentos para sustentar que o Comité Permanente, independentemente da sua localização geográfica ou composição do seu painel arbitral, cumprirá o critério da permanência por ser instituído à luz de um diploma legal que, ainda que transposto, será aplicado no ordenamento jurídico dos Estados-membros. Aliás, a opção¹⁶⁸ pelo Comité Permanente suscetível de ser exercida de acordo com as regras do DRL, torna claro que a sua instituição apresenta uma base legal e, neste âmbito qualifica como órgão jurisdicional para efeitos do artigo 267º do TFUE.

2.5.A composição

Como se disse anteriormente, o carácter permanente do Comité é uma inovação da DRL. Neste sentido, julgámos pertinente analisar uma das perspetivas dessa permanência, a composição do Comité.

Em primeiro lugar há que referir que o nível de qualificação dos árbitros é aqui um fator importante e, como tal, o mesmo deve estar assegurado. Assim, sendo a DRL omissa nestas matérias e dado o seu âmbito objetivo, à semelhança do Instrumento Multilateral, entendemos que uma das vias que poderá ser adotada é a constituição do Comité Permanente por árbitros com experiência em, pelo menos, três áreas fundamentais¹⁶⁹, a saber: em direito da União Europeia, em direito fiscal e em preços de transferência, uma vez que este último caso pode cair no escopo da DRL em alternativa à Convenção de Arbitragem e requer um nível técnico bastante avançado.

Como anteriormente referido, a DRL é omissa no que respeita à sua composição. Impondo o artigo 10º número 2 apenas a necessidade de independência das personalidades independentes, pode seguir-se uma de duas vias interpretativas. A mais extrema, contudo, mais próxima da letra do artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, é a que entende que a independência terá de ser garantida em relação a todos os membros do Comité, o que na prática significa que o Comité não poderá ser

¹⁶⁷ Acórdão do TJUE processo número C - 555/13 de 13 de fevereiro de 2014 § 24.

¹⁶⁸ Cf. artigo 10º número 1 da DRL.

¹⁶⁹ No mesmo sentido, Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 688.

constituído pelas autoridades competentes dos Estados em causa. A segunda obriga à independência dos restantes membros do Comité, não incluindo as autoridades competentes.

Na verdade, se tomarmos em consideração a segunda interpretação, verificamos as semelhanças com a Comissão Consultiva prevista no artigo 8º da DRL. Mas tendo tantas semelhanças, indagamos sobre uma possível alteração à DRL permitindo que tanto a Comissão Alternativa de Litígios como a Comissão Consultiva sejam passíveis de ser substituídas pelo Comité Permanente.

A este respeito há diversas questões que poderão ser ainda suscitadas a jusante, nomeadamente, baseando-se a constituição do Comité Permanente na sua independência, por referência às exigências feitas à Comissão Consultiva, qual o momento de aferição da independência da personalidade independente prevista no número 2 do artigo 8º da DRL? Esta questão coloca-se desde logo na Comissão Consultiva, mas com especial destaque no âmbito do Comité Permanente porque se a avaliação tiver lugar no momento da nomeação da personalidade independente, e tendo em conta a natureza de permanência do Comité, não nos parece sensato que se presuma para todos os casos nos quais aquela personalidade independente faça parte do painel do Comité que a independência esteja assegurada¹⁷⁰.

Conforme afirma JASNA VOJE, é possível argumentar que a independência do Comité é posta em causa no momento em que ele próprio é constituído pelas autoridades competentes, em representação do Estado. Neste âmbito, sem prejuízo de partilharmos da mesma preocupação que a autora, não devemos esquecer que, estes conflitos versam sobre “*acordos e convenções*” celebrados entre os Estados devidamente representados pelas suas autoridades competentes, o que significa que numa perspetiva convencional devem ser os próprios Estados fazer-se representar na decisão do caso concreto.

Poderão ser aqui levantadas ainda questões associadas à transparência de todo o processo. Neste âmbito, deve ser considerado tanto ao nível do procedimento da constituição do Comité Permanente, como do processo de resolução relativamente aos responsáveis pelas decisões. Isto é, se o painel for constituído por representantes das

¹⁷⁰ No mesmo sentido, Voje J., (2019) EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *Intertax*, Kluwer Law International BV volume 47, número 8/9, p. 313.

autoridades competentes surge o risco da questão não ser resolvida apenas pelo mérito, mas sim por que outras considerações sejam tidas em igualmente em consideração.

A DRL estabelece ainda que a presidência da Comissão Consultiva deve ser assumida por um juiz. Contudo, nada é referido relativamente ao Comité Permanente, uma vez que o artigo 10º número 2 não impõe a aplicação da regra descrita no número 6 do artigo 8º.

Assim, se por um lado identificamos uma vantagem na indicação de um juiz para o efeito, devido à experiência e ponderação associadas ao seu cargo, por outro lado encaramos com algum receio esta medida. Com os idênticos argumentos utilizados no âmbito da intervenção das autoridades competente, entendemos que poderá estar em causa a imparcialidade do painel por se tratar de um cargo público desempenhado por um dos membros do Comité que poderá enviesar a decisão. Evidente que nada obriga a que a personalidade independente seja nacional de um dos Estados contratantes, contudo, nesse cenário não vislumbramos grande utilidade para a sua indicação uma vez que pouco conhecimento terá sobre a legislação interna de qualquer um dos Estados contratantes.

2.6. A decisão

Quanto à solução à decisão arbitral, esta deve ser o culminar de uma cadeia de eventos cuja análise e ponderação reconduz a um resultado.

Assim, em primeiro lugar, no que respeita à base legal na qual as decisões devem ser baseadas, a DRL no artigo 14º número 2 é clara ao mencionar que as mesmas terão de se basear no acordo ou convenção aplicável que serve de base ao conflito, bem como na legislação nacional dos Estados em causa. Esta regra reforça a ideia sobre a qual as decisões arbitrais devem ser sustentadas na lei e não em princípios de ponderação equitativa entre os Estados contratantes, os quais podem sim ser adotados, mas em sede própria, isto é, em sede de procedimento amigável.

Por outro lado, a DRL não parece prever a comunicação imediata da decisão ao interessado assim que a mesma é tomada. Assim, a par da comunicação da decisão do Comité Permanente às autoridades competentes no prazo de seis meses da sua constituição, por uma questão de transparência entendemos que poderá revelar-se sensato para com o interessado, comunicar-lhe a decisão do parecer ao mesmo tempo que a mesma é comunicada às autoridades competentes.

Uma vez proferida a decisão arbitral, a DRL não prevê qualquer mecanismo para a sua revisão. De facto, por um lado, tal não fará sentido se o intuito da arbitragem é a resolução célere e eficaz dos conflitos. Contudo, não podemos deixar de questionar sobre a possibilidade de ocorrer um erro manifesto na decisão tendo em conta que a DRL não prevê tais situações.

É verdade que o artigo 15º número 4 último parágrafo permite o recurso aos tribunais nacionais quando esteja em causa uma questão de independência do Comité Permanente, mas o erro humano deve ser aqui uma variável a considerar, ainda para mais no caso do interessado não ser parte do processo, não podendo expressar-se sobre os possíveis erros identificados a não ser ao não aceitar a decisão arbitral¹⁷¹, comportamento que poderá trazer efeitos que não eram por si pretendidos.

Estes efeitos, não foram dissecados pela DRL, contudo, segundo entendemos, os efeitos da não aceitação da decisão do Comité Permanente pelo interessado deverão resultar 1) na não *vinculatividade* da mesma ao campo de atuação das autoridades competentes, 2) como não se prevê a possibilidade de revisão da decisão em situações específicas ou excecionados, cremos que a não aceitação da decisão deverá resultar no término do processo arbitral, caso contrário tentar-se-ia moldar a decisão do Comité (através da recusa) até a decisão ser a mais conveniente ao interessado.

Neste sentido, entendemos que em sede de regulamento sobre o modo de funcionamento do Comité¹⁷², devem ser incluídas pelos Estados exceções à possibilidade de revisão da decisão, levando assim a uma maior efetividade na decisão.

Um outro tema que se revela de extrema importância no âmbito de um procedimento decisório é a possibilidade de precedência da decisão. Ora, sem prejuízo de o artigo 15º número 4 excluir explicitamente o efeito de precedência da decisão, deve ser realçada a relevância da precedência para efeitos da proteção do sujeito passivo ao nível da segurança das decisões. Assim, a obrigação de publicação da decisão prevista na DRL¹⁷³, ainda que sumariamente pois as autoridades competentes podem não concordar em publicar a decisão integral, não podendo servir de precedente, e o facto de a decisão ser emitida por um órgão permanente, agilizando a gestão do procedimento, já representa uma certa orientação e previsibilidade da decisão.

¹⁷¹ Cf. artigo 15º número 4 da DRL.

¹⁷² Cf. artigo 11º da DRL.

¹⁷³ Cf. artigo 18º número 3 da DRL.

3. Garantias do sujeito passivo

Conforme mencionado anteriormente, a criação do regime de resolução de conflitos na forma de uma Diretiva pode ter um certo impacto ao nível da proteção do sujeito passivo. Neste contexto, iremos agora analisar em que medida as garantias do sujeito passivo estão protegidas no âmbito do processo de arbitragem a decorrer sob a alçada do Comité Permanente.

Sem prejuízo da arbitragem ser dos poucos mecanismos ao dispor do sujeito passivo para resolver questões de conflitos internacionais originários das CDT's, verificamos que esta preocupação não se refletia nos tradicionais instrumentos que preveem os procedimentos de arbitragem¹⁷⁴. Esta realidade surge muito possivelmente porque, tradicionalmente, a arbitragem é um procedimento entre Estados no qual não deve o sujeito passivo ter qualquer intervenção.

A este respeito, a DRL apresenta desde já indícios de alguma evolução nesta matéria, ao mencionar que o seu âmbito “estabelece também os direitos e obrigações dos interessados”¹⁷⁵. Realce-se a importância deste ponto. A suportar esta evolução, o prómio do diploma refere, inclusivamente que a DRL visa “garantir o pleno respeito do direito a um tribunal imparcial e a liberdade de empresa”¹⁷⁶.

De acordo com a DRL e à semelhança dos outros instrumentos, o sujeito passivo continua a não figurar formalmente como parte no processo, contudo aproveita de certos direitos e garantias processuais que, de certa forma, apresentam algum impacto na sua intervenção no processo.

Para efeitos da nossa análise, fará sentido, num primeiro momento analisar de forma muito sucinta as garantias processuais conferidas ao sujeito passivo em sede do procedimento amigável e, seguidamente, analisaremos as garantias no âmbito do Comité Permanente.

Assim, no contexto das garantias processuais no âmbito do procedimento amigável, estamos a referir-nos à submissão da reclamação que dá início ao procedimento¹⁷⁷, à previsão de recurso do sujeito passivo aos tribunais nacionais quando

¹⁷⁴ À exceção dos Tratados Bilaterais ao Investimento, onde o sujeito passivo qualifica como parte no processo.

¹⁷⁵ Cf. artigo 1º da DRL.

¹⁷⁶ Vide Lenaerts, K.; Nuffel, P. V., Bray, R.; Cambian, N., (2011). *European Union Law*. Sweet & Maxwell, 3ª edição, p. 814.

¹⁷⁷ Cf. artigo 3º número 1 da DRL.

todas as autoridades competentes rejeitam a reclamação¹⁷⁸, ao pedido de constituição da Comissão Consultiva junto das autoridades competentes quando pelo menos uma delas não aceita a reclamação ou, tendo ambas aceite, não alcançam um acordo¹⁷⁹. Ainda, no que respeita à Comissão Consultiva, salientamos a previsão de recurso para os tribunais nacionais no caso de as autoridades competentes não constituírem a Comissão conforme solicitado pelo sujeito passivo¹⁸⁰, bem como nos casos em que não existe consenso nas regras de funcionamento da Comissão¹⁸¹.

Já no contexto da arbitragem, no que respeita ao direito de audição no âmbito do Comité Permanente, é também conferido ao sujeito passivo a possibilidade de, mediante consentimento das autoridades competentes, apresentar “quaisquer informações, elementos de prova ou documentos que possam ser pertinentes para a decisão.”¹⁸², assim como pode o Comité Permanente solicitar a informação que julgar necessária ao sujeito passivo.

A DRL vai mais longe estabelecendo a possibilidade de o sujeito passivo solicitar permissão para se fazer representar no Comité Permanente, mais uma vez mediante o consentimento das autoridades competentes. Da mesma forma, também poderá o Comité Permanente solicitar que o sujeito passivo se faça representar¹⁸³ no processo.

Neste âmbito, entendemos o potencial comportamento das autoridades competentes como um fator de risco. De facto, uma vez que a norma não apresenta qualquer exigência de justificação, parece-nos bastante tentador que os Estados impeçam a representação do sujeito passivo no processo em prol da sua soberania, pondo assim em causa a sua frágil intervenção no processo.

Por outro lado, ainda no que respeita à decisão final de forma a salvaguardar a conclusão do processo, é-lhe permitido recorrer aos meios internos do seu Estado de residência caso as autoridades competentes não comuniquem atempadamente a sua decisão final¹⁸⁴. E ainda, com o objetivo de assegurar o cumprimento da decisão final pelas autoridades competentes, o sujeito passivo pode recorrer aos meios internos do

¹⁷⁸ Cf. artigo 5º número 3 da DRL.

¹⁷⁹ Cf. artigo 6º número 1 da DRL.

¹⁸⁰ Cf. artigo 7º da DRL.

¹⁸¹ Cf. artigo 11º número 4 da DRL.

¹⁸² Cf. artigo 13º número 1 da DRL.

¹⁸³ Cf. artigo 13º número 2 da DRL.

¹⁸⁴ Cf. artigo 15º número 3 da DRL.

Estado que não esteja a implementar a decisão final para que este órgão exija o cumprimento da decisão.

Adicionalmente, considerando que o Comité funcionará segundo as regras previstas na DRL e estabelecendo o artigo 51º número 1 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia¹⁸⁵, que o seu âmbito se estende às instituições europeias bem como às nacionais de cada Estado-membro que aplicam o direito da União Europeia, as normas regulatórias do Comité devem cumprir os princípios previstos na Carta dos Direitos Fundamentais.

Por outro lado, sendo a Diretiva direito da União Europeia, no caso de existir qualquer questão derivada da interpretação ou aplicação da mesma, esta deve ser dirigida ao TJUE.

Assim, não havendo dúvidas de que o processo de arbitragem associado à resolução de conflitos derivada da interpretação ou aplicação de convenções ou acordos celebrados por Estados-membros prevista na DRL cai no escopo do direito da União Europeia, concluímos que a arbitragem realizada pelo Comité Permanente está sujeita às regras impostas pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Neste contexto, resta-nos então analisar em que medida o Comité Permanente está em concordância com a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Por ser de grande dificuldade o enquadramento da arbitragem do Comité Permanente em todos os direitos e garantias protegidos pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, entendemos que, para efeitos da presente análise, seria oportuno mencionar em que medida o sujeito passivo vê garantido o seu direito de acesso aos tribunais e a um julgamento imparcial. Iremos, então, proceder à análise do enquadramento do Comité Permanente no âmbito do artigo 47º na Carta dos Direitos Fundamentais.

3.1 O artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Antes de iniciarmos a presente análise gostaríamos de realçar o facto dos direitos previstos na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, incluindo os previstos

¹⁸⁵ Cf. artigo 51º número 1 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, “As disposições da presente Carta têm por destinatários as instituições e órgãos da União, na observância do princípio da subsidiariedade, bem como os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da União. Assim sendo, devem respeitar os direitos, observar os princípios e promover a sua aplicação, de acordo com as respectivas competências.”.

no artigo 47º não serem absolutos¹⁸⁶, no sentido em que os mesmos podem ser restringidos mediante específicas situações.

Neste contexto, o TJUE refere no acórdão processo número C-580/13 de 16 de julho de 2015 que “o direito da União exige que os Estados-membros, na transposição das diretivas, zelem por que seja seguida uma interpretação das mesmas que permita assegurar o justo equilíbrio entre os direitos fundamentais protegidos pela ordem jurídica da União. Seguidamente, na execução das medidas de transposição das referidas diretivas, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais dos Estados-membros não só interpretar o seu direito nacional em conformidade com essas mesmas diretivas mas também não seguir uma interpretação destas que entre em conflito com os referidos direitos fundamentais ou com os outros princípios gerais do direito da União”

Assim, se as restrições tiverem um objetivo legítimo, forem proporcionais e não colocarem em causa a essência do direito conferido ao sujeito passivo, conforme afirma o TJUE, tendo sempre em consideração um equilíbrio entre o direito ao julgamento justo e o interesse que a medida pretende atingir, afigura-se possível limitar em certa medida este direito ao sujeito passivo. É mediante este corolário e balanceando com alguma tolerância que iremos realizar a presente análise.

Conforme vimos *supra*, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia apresenta uma série de direitos e garantias que visam tutelar os direitos e garantias do sujeito passivo.

Assim, o artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.¹⁸⁷ apresenta duas dimensões distintas de tutela, a saber: o direito ao acesso aos tribunais¹⁸⁸ e o direito a um julgamento imparcial¹⁸⁹.

3.1.1 A acesso aos tribunais

A proteção do direito conferido ao sujeito passivo em recorrer da decisão das entidades competentes quando, na sua perspetiva, haja lugar a uma violação de um direito,

¹⁸⁶ No mesmo sentido, Poelmann E. (2015). Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 43 número 2, p.175.

¹⁸⁷ Sobre o impacto da Carta dos Direitos Fundamentais na União Europeia em questões fiscais, *vide*. Poelmann, E. (2015). Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 43 número 2, pp. 173-178.

¹⁸⁸ Em inglês “*effective remedy*”

¹⁸⁹ Em inglês “*fair trial*”.

tem vindo a ter cada vez mais protagonismo¹⁹⁰ nas decisões do TJUE que exige aos Estados-membros a concretização de medidas que garantam proteção dos direitos cobertos pelo Direito da União Europeia.

A garantia de acesso aos tribunais exigida pela Carta dos Direitos Fundamentais¹⁹¹ traduz-se, no fundo, numa exigência de boa vontade dos Estados em implementar medidas que não se afigurem menos favoráveis comparativamente às aplicadas no direito interno¹⁹² e que possibilitem a concretização do exercício dos direitos e garantias conferidos ao sujeito passivo.

Esta ideia baseia-se no princípio da equivalência¹⁹³ que por sua vez exige que os Estados-membros garantam uma cobertura de meios para resolução de conflitos em matérias reguladas pelo Direito da União Europeia da mesma forma que garantem os meios para as questões de direito interno. Também o princípio da efetividade apresenta aqui grande importância, uma vez que não basta apenas que o Estado-membro apresente meios para a resolução do conflito, mas também que esses meios se afigurem capazes de resolver a questão em causa.

Neste contexto, o TJUE tem, inclusivamente, afirmado por diversas vezes que o direito a recorrer de uma decisão, embora não absoluto, conforme referenciado acima, é um meio para a obtenção do direito a um julgamento imparcial¹⁹⁴.

3.1.2. O julgamento imparcial

O sujeito passivo não procura mais do que uma decisão justa. De acordo com a norma, um julgamento imparcial é alcançado se for garantido ao sujeito passivo o direito a ser aconselhado, defendido, representado e ouvido no âmbito de um processo que deve ser resolvido dentro de um prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial que

¹⁹⁰ *Vide* acórdão do TJUE de 5 de abril de 2008, processo número C-268/06, §46, acórdão de 29 março de 2012, processo número C-500/10 e acórdão de 8 dezembro de 2011, processo número C-389/10.

¹⁹¹ “Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo ” *in* artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

¹⁹² “On that basis, as is apparent from well-established case-law, the detailed procedural rules governing actions for safeguarding an individual’s rights under Community law must be no less favourable than those governing similar domestic actions (principle of equivalence) and must not render practically impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by Community law (principle of effectiveness ” *in* acórdão do TJUE de 5 abril de 2008, processo número C-268/06, §46.

¹⁹³ *Vide* acórdão do TJUE de 25 de julho de 2002, processo número C-50/00 P, §39-41.

¹⁹⁴ *See*, acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 7 maio de 2002, *McVicar Vs. Reino Unido*, processo número 46311/99 §46.

tenha sido previamente constituído de acordo com as normas legais¹⁹⁵¹⁹⁶. Tal implica que os procedimentos adotados no âmbito da arbitragem pelo Comité Permanente devam cumprir o exposto no artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia¹⁹⁷.

Neste sentido, julgamos oportuno conduzir a nossa análise tendo em consideração o conceito de tribunal para efeitos do artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais e, posteriormente, realizaremos o enquadramento do Comité Permanente para efeitos deste artigo. Assim, considerando que, o TJUE tem vindo a desenvolver uma interpretação deste conceito realizaremos a nossa análise com base nesta interpretação, sem prejuízo deste exercício feito pelo TJUE ser realizado à luz do artigo 267º do TFUE e não com base do artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais. Contudo, entendemos que a interpretação deverá estar em concordância.

Conforme referido, estando previsto numa Diretiva emanada pela União Europeia, o Comité Permanente deverá estar alinhado, não só com as próprias regras gerais da DRL, como também com outras fontes de Direito da União Europeia, nomeadamente as decisões do TJUE.

Inicialmente, o TJUE apresentava uma visão muito restritiva do conceito de tribunal arbitral¹⁹⁸, não o enquadrando como um tribunal para efeitos do 267º do TFUE. Este entendimento baseava-se em três pressupostos: em primeiro lugar o TJUE afirmava que sendo a jurisdição do tribunal arbitral originária de um mero acordo entre as partes, não resultando daqui qualquer obrigação legal a que o caso seja conduzido no âmbito da arbitragem, a jurisdição do tribunal arbitral não é nem obrigatória nem estabelecida na lei interna; em segundo lugar o TJUE considera que por não existir uma ligação suficiente entre o tribunal arbitral e o Estado-membro, o tribunal arbitral não poderá qualificar como “um tribunal de um Estado-membro”, para efeitos do artigo 267º TFUE; em terceiro lugar, o TJUE conclui que não haverá necessidade de qualificar o tribunal arbitral como tribunal para efeitos do 267º do TFUE podendo as decisões arbitrais ser objeto de recurso

¹⁹⁵ Cf. artigo 47º da Carta dos Direitos Fundamentais “Toda a pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.”

¹⁹⁶ Perrou K. (2019). Taxpayers rights and taxpayers participation in Procedures, *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 717.

¹⁹⁸ Acórdão do TJUE, de 23 de março de 1982 processo número 102/81.

para tribunais nacionais que, posteriormente e caso julguem necessário poderão realizar o reenvio prejudicial.

Mais tarde, o TJUE adotou uma posição ligeiramente distinta. Num outro processo¹⁹⁹ relativo a um tribunal arbitral português, o TJUE considera-o um tribunal de um Estado-membro para efeitos do artigo 267º do TFUE. O primeiro argumento do TJUE é também relativo à jurisdição do tribunal. No caso *sub judice* o TJUE afirma que a lei portuguesa atribui a jurisdição dos conflitos relativos aos direitos de propriedade industrial associados a produtos médicos, ao tribunal arbitral; o segundo argumento prende-se com o facto de, não sendo as decisões do tribunal arbitral recorridas para outras instâncias, elas tornam-se vinculativas tal como as decisões proferidas pelos tribunais judiciais; o terceiro argumento está associado à independência dos árbitros que cumprem as mesmas exigências de imparcialidade que os juízes que constituem os tribunais judiciais; o quarto argumento está associado ao facto do tribunal arbitral português assegurar o direito ao contraditório e garantir os mesmos direitos a cada uma das partes; o quinto argumento é relativo à permanência do tribunal, pois, sem prejuízo de ser um tribunal *ad hoc* e a sua composição variar consoante a vontade das partes, o TJUE considera que o tribunal arbitral deve qualificar-se como uma instância permanente uma vez que a legislação de suporte constitui a sua jurisdição como obrigatória e permanente.

Salientamos ainda uma outra decisão²⁰⁰ do TJUE relativo ao tribunal arbitral português competente em matéria fiscal (Centro de Arbitragem Administrativa “CAAD”), cujas circunstâncias mudam ligeiramente. Neste sentido, o primeiro argumento do TJUE para afirmar que o tribunal arbitral é um tribunal para efeitos do 267º do TFUE é o facto do CAAD constar da lista de tribunais nacionais prevista na Constituição da República Portuguesa. Adicionalmente, ao tribunal arbitral foi-lhe também atribuída por lei competência para decidir sobre matérias fiscais. O segundo argumento, sem prejuízo de, à semelhança do caso *Merck Canada*, ser um tribunal *ad hoc*, a sua permanência deriva da sua integração no sistema jurisdicional português. Em terceiro lugar, o TJUE refere que apesar da sua jurisdição não ter carácter obrigatório pois o sujeito passivo não é obrigado a apresentar o caso a este tribunal, caso este o faça a autoridade tributária não pode recusar a jurisdição do CAAD, ou seja, o acesso a este tribunal não passa pelo acordo entre as partes. Em quarto lugar, a legislação estabelece

¹⁹⁹Acórdão do TJUE de 13 de fevereiro de 2014, processo número C-555/13, Caso *Merck Canada*.

²⁰⁰Acórdão TJUE de 9 de fevereiro de 2017, processo número C-21/16.

garantias ao sujeito passivo, nomeadamente ao nível do direito ao contraditório, bem como requisitos de independência e imparcialidade. Em quinto lugar as decisões arbitrais emitidas são vinculativas para as partes.

Mais recentemente, o TJUE proferiu uma decisão no âmbito da qual adota uma interpretação do conceito de tribunal de um Estado-membro idêntica aos acórdãos *supra* citados. Contudo, neste caso a sentença recorrida é uma decisão arbitral resultante de um procedimento arbitral de uma convenção celebrada entre dois Estados. Neste sentido, e por ter gerado muita inquietação na doutrina, iremos realizar a análise do impacto deste acórdão no Comité Permanente autonomamente.

3.1.3. O Acórdão *Achmea*²⁰¹

No contexto da decisão proferida pelo TJUE em 2018, no âmbito do processo C-284/16, o qual contrapôs a República Eslovaca à empresa *Achmea* BV, sediada na Holanda, o órgão jurisdicional de reenvio²⁰² solicitou ao TJUE a apreciação da conformidade da decisão arbitral, proveniente de um diferendo resultante de um tratado bilateral de investimento, com os artigos 18º, 267º e 344º, do TFUE²⁰³.

Neste contexto, veio o TJUE apelar à autonomia do direito da União e ao seu primado afirmando que, não obstante o tribunal arbitral ter sido constituído no âmbito de um tratado bilateral celebrado entre dois Estados²⁰⁴, um acordo internacional não pode violar a ordem das competências estabelecida pelo sistema jurídico da União²⁰⁵.

²⁰¹ Acórdão do TJUE de 6 de março de 2018 processo número C-284/16. Sobre o este tema *vide* Dragiev, D., (2019) The Achmea Decision and Its Reverberations in the World of Arbitration. *Kluwer Arbitration Blog*. Kluwer Law International BV. Disponível em www.arbitrationblog.kluwerarbitration.com/2019/01/16/2018-in-review-the-achmea-decision-and-its-reverberations-in-the-world-of-arbitration/.

²⁰² O Supremo Tribunal Federal Alemão. O tribunal arbitral indicou Main como o local para realizar a arbitragem, como tal é a lei alemã que se aplica ao caso concreto. Tendo o Estado Eslovaco recorrido para as instâncias alemãs, chegou ao Supremo Tribunal Federal Alemão

²⁰³ As questões prejudiciais suscitadas pelo Tribunal Federal Alemão foram as seguintes:

- 1) “Deve considerar-se que o artigo 344.o TFUE obsta à aplicação de um regime de um acordo bilateral de investimento entre Estados-Membros da União (designado por [“Tratado bilateral de investimento] interno à União”), que prevê que um investidor de um Estado contratante pode, em caso de diferendo acerca de investimentos efetuados no outro Estado contratante, instaurar um processo contra este último num tribunal arbitral, quando o referido acordo tenha sido celebrado antes da adesão de um dos Estados contratantes à União, mas o processo arbitral só é instaurado depois dessa data? Em caso de resposta negativa à primeira questão:
- 2) Deve considerar-se que o artigo 267.o TFUE obsta à aplicação do referido regime? Em caso de resposta negativa à primeira e à segunda questões:
- 3) Deve considerar-se que, nas condições descritas na primeira questão, o artigo 18.o, primeiro parágrafo, TFUE obsta à aplicação do referido regime?”

²⁰⁴ Que à data do processo qualificavam como Estados-membros da União Europeia.

²⁰⁵ Acórdão do TJUE de 6 de março de 2018 processo número C-284/16, §33.

Seguidamente, o TJUE vai mais longe dizendo que os Estados-membros, norteados pelo princípio da cooperação leal, devem realizar todos os esforços para assegurar as regras da União, entre as quais se encontra o cumprimento dos princípios e valores de uma estrutura jurisdicional que “assegura a coerência e unidade na interpretação do direito da União”²⁰⁶ a qual, em última instância será sempre asseverada pelo sistema do reenvio prejudicial para o próprio TJUE²⁰⁷.

É segundo este corolário que o TJUE decide sobre as questões de reenvio que lhe foram dirigidas. Desta forma, o primeiro exercício que o TJUE procura realizar é o de confirmar se o tribunal arbitral interpreta e aplica normas emanadas do direito da União no caso *sub judice*²⁰⁸.

Chegado a uma resposta positiva, uma vez que o próprio tratado bilateral obriga à consideração do direito aplicável às partes contratantes e, consequentemente, à aplicação do direito da União Europeia, o TJUE faz um segundo exercício, o de enquadrar o tribunal arbitral enquanto parte do sistema jurisdicional da União²⁰⁹ e concretamente no sistema jurisdicional dos Estados-membros²¹⁰. Neste sentido o TJUE salienta que “fazer parte de um sistema jurisdicional da União, tem como consequência que as suas decisões estão sujeitas a mecanismos suscetíveis de assegurar a eficácia das normas da União”.

Para o efeito o TJUE recorreu à comparação do processo em análise com o Acórdão Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA²¹¹, no qual o TJUE, à data, argumentou que o tribunal arbitral português que realizou o reenvio prejudicial tinha competência para tal, pois revestia a “natureza de «órgão jurisdicional de um dos Estados-membros»” por estar previsto na Constituição da República Portuguesa²¹².

Neste contexto, o TJUE considerou que o tribunal arbitral não é parte do sistema jurisdicional dos Estados em causa, sendo, inclusivamente o caráter derogatório da sua competência que releva para a não qualificação como órgão jurisdicional do Estado.

²⁰⁶ Cf Acórdão do TJUE de 6 de março de 2018 processo número C-284/16, §35.

²⁰⁷ Conforme refere o acórdão *Achmea*, §37 “*Em especial a pedra angular do sistema jurisdicional assim concebido é constituída pelo processo de reenvio prejudicial previsto no artigo 267.o TFUE...*”

²⁰⁸ Conforme refere o acórdão *Achmea*, §39.

²⁰⁹ E, consequentemente, se pode ser entendido na aceção do artigo 267º do TFUE.

²¹⁰ Conforme refere o acórdão *Achmea*, §43

²¹¹ Acórdão de 12 de junho de 2014, processo número C-377/13. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0377>.

²¹² Ente outros argumentos utilizados pelo TJUE conforme analisado *supra*.

Assim, afirma o TJUE²¹³, que sendo o tribunal arbitral considerado no âmbito do sistema jurisdicional do Estado-membro, desde que tenha caráter permanente, as decisões sejam vinculativas, tenham efeito *inter partes*, e se caracterize por ser um órgão independente²¹⁴²¹⁵, estão reunidos os pressupostos para o cumprimento do artigo 267º do TFUE.

Por último, o terceiro exercício do TJUE traduz-se como que numa segunda hipótese. O TJUE pretende perceber se a decisão arbitral proferida está “sujeita à fiscalização de um órgão jurisdicional de um Estado-Membro que garanta que as questões de direito da União que esse tribunal seja chamado a apreciar possam, eventualmente, ser submetidas ao Tribunal de Justiça no âmbito de um reenvio prejudicial.”²¹⁶. Significa isto que o TJUE considera garantido a uniformidade da aplicação do direito da União Europeia, ainda que indiretamente, por via de um órgão jurisdicional de um Estado-membro. Neste âmbito, o TJUE afirma que a decisão arbitral em causa por ter caráter definitivo não é suscetível de ser desafiado por um órgão jurisdicional de um Estado-membro.

Em face do exposto, contanto que o tratado bilateral preveja a definitividade da decisão arbitral e não podendo a mesma ser revista por um tribunal jurisdicional de um Estado-membro²¹⁷ que, posteriormente, poderia realizar o reenvio prejudicial, o TJUE conclui que o tribunal arbitral previsto no tratado bilateral põe “em causa, para além do princípio da confiança mútua entre os Estados-membros, a preservação do caráter adequado do direito instituído pelo Tratados, assegurada pelo mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267º TFUE”.

Assim sendo, o TJUE conclui que perante o caso *sub judice*, é o caráter excecional do tribunal arbitral, a par da não previsão do mesmo no sistema jurisdicional da Holanda ou da Eslováquia e da impossibilidade da sua decisão ser recorrida para instâncias

²¹³ Acórdão do TJUE de 19 de dezembro de 2012, processo número C-516/99.

²¹⁴ Acórdão relativo ao processo C-394/11.

²¹⁵ Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 683.

²¹⁶ In acórdão Achmea, processo C-284/16, §50.

²¹⁷ Em princípio, a decisão arbitral só poderá ser recorrida para os meios jurisdicionais internos de um Estado-membro quando a legislação do Estado onde está localizado o tribunal arbitral o permita. No caso *sub judice* a legislação alemã permitiu o recurso para as instâncias internas.

nacionais, que o impede de ser qualificado como órgão jurisdicional de um dos Estados-membros e, assim, realizar o reenvio prejudicial.

Sem prejuízo desta questão não ter ainda sido colocada diretamente no âmbito fiscal junto dos tribunais, muito se tem escrito na doutrina sobre o alcance desta decisão nas matérias de arbitragem patentes nas CDT's²¹⁸, e até na DRL.

Assim, com a mesma metodologia utilizada pelo TJUE, tentaremos analisar o alcance desta decisão no âmbito da arbitragem do Comité Permanente.

O busílis da questão aqui é o de saber se o Comité qualifica como um tribunal de um Estado-membro para efeitos do 267º do TFUE, uma vez que o mesmo se traduz na garantia do sujeito passivo de um sistema que permita o diálogo entre os tribunais nacionais e as instâncias europeias²¹⁹.

A primeira questão que se coloca, relativamente à interpretação e aplicação do direito da União pelo Comité Permanente, é convictamente positiva. Facilmente identificamos nos artigos 11º número 1 alínea c) e 14º número 2 da DRL a obrigatoriedade de fundamentação dos pareceres técnicos de acordo com as “disposições do acordo ou convenção aplicável a que se refere o artigo 1º, bem como nas regras nacionais aplicáveis”²²⁰, o que será o mesmo que afirmar que o Comité Permanente terá de interpretar e aplicar o direito da União Europeia.

No que à segunda questão respeita, teremos de perceber se o Comité Permanente integra o sistema jurisdicional dos Estados-membros.

Por um lado, no que respeita à sua previsão na legislação interna do Estado, estando o Comité Permanente previsto na DRL e sendo esta emanada do direito da União e, assim, transposta para o direito interno do Estado-membro, acaba o Comité Permanente por estar ele próprio previsto na legislação interna dos Estados²²¹.

Contudo, JERÔME MONSENEGRO contempla-nos com uma diferente perspetiva do tema ao referir que, apesar dos meios de resolução de conflitos estarem

²¹⁸ Monsenego, J., (2019). Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Disputes Through Arbitration?. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, pp 725-736.

²¹⁹ No mesmo sentido, Monsenego, J. (2019). Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Disputes Through Arbitration? *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, p. 727.

²²⁰ Cf. artigo 14º número 2 da DRL.

²²¹ Neste sentido, Carolis, D. D. (2018). The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, n.º 11, p.502.

previstos no próprio direito interno por via da DRL, incluindo o Comité Permanente, este é constituído no âmbito de um acordo entre as autoridades competentes dos Estados²²².

Adicionalmente, o autor refere que este acordo pode sofrer alterações ou eventualmente ser cancelado sem o cunho do parlamento do Estado. No fundo, a possibilidade de se verificarem alterações unilaterais ao acordo, aliada à discricionariedade que caracteriza o regime, leva o autor a concluir que o Comité Permanente não deve ser considerado constituído pela DRL nem como parte integrante do sistema jurisdicional nacional²²³.

Não partilhamos do mesmo entendimento do autor. Sendo a sua previsão constante das normas da DRL, acordando efetivamente os Estados na constituição do Comité Permanente, este fará parte do sistema jurisdicional dos Estados com duas bases legais, a primeira será a transposição da DRL e a segunda o acordo celebrado entre os Estados.

Contudo, e por último, relativamente à terceira questão, cumpre analisar, mesmo que não consideremos o tribunal arbitral como parte do sistema jurisdicional dos Estados, se ainda assim existe a possibilidade da sua decisão ser recorrida para as instâncias nacionais que, posteriormente, poderão realizar o reenvio prejudicial para o TJUE. Neste contexto entendemos que o artigo 15º da DRL deve ser interpretado no sentido em que a decisão arbitral não é suscetível de recurso para os meios internos, por duas razões: a primeira porque a decisão definitiva é aplicada somente se o interessado renunciar ao direito a qualquer recurso nacional²²⁴, e a segunda razão porque a DRL parece permitir apenas o recurso aos órgãos jurisdicionais internos quando as autoridades competentes não executem a decisão²²⁵ e não quando haja dúvidas quanto à apreciação da matéria de facto ou de direito.

Já no que respeita à permanência do Comité, é inequívoca a qualificação atribuída pela própria DRL, no artigo 10º número 1, ao Comité Permanente. Assim, apesar de não apresentar os exatos termos em que a permanência deve ser concretizada, se analisarmos em contraposição com as formas de arbitragem criadas em outros instrumentos ou até mesmo na própria DLR, verificamos que o legislador faz, geralmente, referência a

²²² Cf. artigo 10º nº 1 da DRL.

²²³ Monsenego, J., (2019). Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Disputes Through Arbitration?. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, pp 725-736.

²²⁴ Cf. artigo 15º número 4 1º da DRL.

²²⁵ Cf. artigo 15º número 4 2º da DRL

tribunais *ad hoc* criados excecionalmente com o único propósito de resolver o caso proposto.

Adicionalmente, não esqueçamos a *vinculatividade* da decisão arbitral. Conforme anteriormente mencionado, o facto da decisão emitida pelo Comité ser meramente indicativa do rumo a ser seguido pelas autoridades competentes, sem prejuízo das mesmas se tornarem vinculativas no caso das autoridades não chegarem a um consenso independentemente de adotarem a opinião o Comité, leva JÉRÔME MONSENEGO a crer que não existe aqui uma verdadeira *vinculatividade* da decisão.

Ora, é certo que por um lado, o parecer do Comité não é à primeira vista vinculativo, uma vez que as autoridades competentes podem adotar uma solução diferente da emitida pelo Comité e a decisão só se torna verdadeiramente vinculativa quando o sujeito passivo a aceita.

Contudo, não esqueçamos que o contexto da resolução alternativa de litígios contempla a primazia do consenso entre os Estados. Parece, assim, coerente que mesmo depois de emitida a opinião do Comité, o legislador dê nova oportunidade a que as autoridades competentes cheguem a um consenso. Assim, apesar da opinião estar já emitida, em última análise, a arbitragem inicia-se verdadeiramente somente após a última oportunidade de os Estados chegarem a um entendimento, podendo existir um lapso temporal entre a emissão do parecer e a “entrada em vigor” do mesmo que em nada põe em causa a sua vinculatividade.

Sem prejuízo do supra mencionado, entendemos que a consideração de que a decisão não é automaticamente vinculativa, existindo um lapso temporal entre a sua emissão e a sua vigência, uma vez que apenas depois do sujeito passivo a aceitar é que decisão produz os seus efeitos, parece-nos uma leitura muito agressiva da lei, afigurando-se-nos difícil afirmar que as decisões têm um verdadeiro carácter vinculativo.

Por forma a transmitir confiança às partes envolvidas, o direito de audição é também essencial para garantir transparência do processo. Contudo, há diversos motivos pelos quais a proteção deste direito pode ser dispensada, nomeadamente quando estejam em causa questões que pela sua tecnicidade dispensem a audição das partes.

Por outro lado, o direito ao contraditório garante o equilíbrio entre as partes exigindo que tenham igual oportunidade de apresentar o seu caso, justificar quaisquer

factos que possam influenciar a decisão do tribunal e ainda de juntar provas ao processo suscetíveis de se apresentarem como essenciais à correta resolução do caso.

Ora, no âmbito da DRL, vemos esse equilíbrio ser influenciado pela exigência da autorização da intervenção do sujeito passivo pelas autoridades competentes²²⁶. Restando apenas a válvula de escape que se concretiza na possibilidade dos árbitros solicitarem a informação / elementos de prova necessários ao sujeito passivo, pois só por esta via é que as autoridades competentes não poderão intervir na disponibilização da informação.

De acordo com DANIEL DE CAROLIS, o procedimento adotado em sede de arbitragem na DRL não cumpre os requisitos necessários para assegurar uma decisão justa ao sujeito passivo. A primeira razão que o autor apresenta é o facto de o sujeito passivo não ter a possibilidade de apresentar o seu caso durante o processo. A este respeito, o autor salienta ainda o facto das autoridades competentes não representarem os interesses do sujeito passivo pois, apesar do sujeito passivo apresentar o seu ponto de vista às autoridades competentes através da reclamação, é-lhe vedado dar instruções às partes sobre o rumo a dar ao conflito²²⁷.

Em segundo lugar, o autor refere que de acordo com a forma como o procedimento está desenhado, não há um equilíbrio entre as partes e o interessado, o que representa o não cumprimento do princípio do contraditório. Assim, o autor conclui que a solução poderá passar pela integração do sujeito passivo como parte no processo.

Numa perspetiva geral, podemos desde já referir que o sujeito passivo não tem oportunidade de apresentar o caso e isto acontece porque o mesmo não qualifica como parte no processo. Adicionalmente, as autoridades competentes, que são na realidade quem qualifica como parte no processo, não representam os interesses do sujeito passivo, pelo contrário este tem um papel meramente secundário.

Quanto à independência como pré-requisito da imparcialidade dos árbitros, para uma decisão justa, deve ser garantido ao sujeito passivo um procedimento que garanta

²²⁶ Cf. artigo 13º número 1 da DRL.

²²⁷ “First and foremost, the taxpayer has no effective opportunity to present his case during the proceedings. This is because, as repeatedly stated, the taxpayer has no enforceable participation rights. Moreover, the competent authorities that are the parties to the proceedings do not represent the interests of the affected taxpayers. The taxpayers concerned can express their views to the competent authorities but they cannot give instructions regarding the handling of the case or the preferred solution. If the taxpayer is not satisfied with the way in which the competent authorities are dealing with the case” in Carolis, D. D. (2018). The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, número 11, p.498.

uma decisão transparente²²⁸ e independente das posições das autoridades competentes. DANIELE DE CAROLIS entende²²⁹ que a imparcialidade compreende duas perspetivas, a saber: o elemento subjetivo associado aos ideais pré-concebidos dos árbitros, os quais se prendem com as convicções particulares e pessoais do árbitro; e um elemento objetivo relativo à imparcialidade do árbitro em relação ao caso concreto, que compreende a garantia de que o árbitro não apresenta qualquer ligação pessoal ao caso em concreto, nomeadamente através de laços familiares ou uma relação profissional.

Assim, no que respeita à independência do Comité, há autores que sustentam que este requisito está preenchido uma vez que a DRL exige o cumprimento dos números 4 e 5 do artigo 8º. Contudo, outros autores como KATERINA PERROU²³⁰, consideram que a independência está apenas assegurada no âmbito da Comissão Consultiva e não no Comité Permanente.

Ressalvamos a nossa relutância relativamente ao carácter independente do Comité. Na verdade, entendemos que, a referência feita pelo artigo 10º nº 2 ao artigo 8º nº 4 e 5, não salvaguarda a independência do órgão jurisdicional.

Em face do exposto, não obstante entendermos estarmos na trilha correta, verificamos que o Comité Permanente não enquadra algumas das características suscitadas pelo TJUE. Acreditamos, assim, que existem argumentos suficientes para sustentar que, nestes termos, não poderá o Comité Permanente realizar o reenvio prejudicial para o TJUE, não qualificando com um órgão jurisdicional e pondo, assim, em causa a proteção do sujeito passivo.

3.1.2 Princípio da proteção diplomática

A maioria das críticas realizadas entre a doutrina e na presente dissertação prendem-se com tamanha e talvez inadequada intromissão dos Estados no processo arbitral do Comité Permanente. A razão de ser deste fenómeno prende-se com um

²²⁸ See Carolis, D. D. (2018). The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, número 11, p.497.

²²⁹ De acordo com Daniele De Carolis, “Objective impartiality requires ascertaining whether a judge offers guarantees sufficient to exclude any legitimate doubt concerning his personal link to a particular case(…)” in The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, número 11, p.496.

²³⁰ Perrou K. (2019). Taxpayers rights and taxpayers participation in Procedures, *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, p. 718.

princípio, anteriormente referido, que norteia os conflitos internacionais, o princípio da proteção diplomática.

Conforme mencionado, sem prejuízo da DRL representar uma certa evolução no âmbito da resolução de conflitos e em especial no que respeita as garantias no sujeito passivo, não devemos olvidar que, aparentemente não se pretendeu alterar a estrutura da resolução de conflitos internacionais em matéria fiscal, derivados de acordos os tratados internacionais.

Na verdade, originariamente esta estrutura foi concebida mediante a lógica da proteção diplomática²³¹, a qual deriva da teoria positiva do direito internacional que preconiza a ideia segundo a qual os indivíduos, por não terem personalidade jurídica internacional²³², não têm assento em questões internacionais.

Assim, quando um individuo vê um direito seu violado no âmbito internacional, salvo raras exceções, deverá ser o Estado a assumir internacionalmente o caso. Contudo, o princípio da proteção diplomática não obriga o Estado a representar o sujeito passivo. Pelo contrário, no âmbito da arbitragem internacional em matéria fiscal, o Estado irá representar os seus próprios interesses que poderão não coincidir com os do sujeito passivo.

Inclusivamente dado o propósito para o qual o princípio da proteção diplomática foi concebido, nomeadamente a proteção do indivíduo nacional no caso de violação dos direitos humanos, parece-nos evidente que a natureza e a função da arbitragem internacional sejam incompatíveis com a teoria da proteção diplomática²³³.

Assim, sem prejuízo de, ao longo dos anos este princípio ter vindo a sofrer mutações por forma a adaptar-se à realidade a que é chamado a ser aplicado, é inegável que o mesmo baseia a sua essência na proteção dos direitos do seu nacional, ao contrário da arbitragem prevista na DRL a qual, ao incidir sobre as CDT's, baseia a sua lógica na residência fiscal.

²³¹ Sobre o tema *vide* Perrou, K.. (2014). Chapter 2 Diplomatic Protection and International Tax Disputes: An Awkward Cohabitation of Two Strangers. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD, volume 28, pp.41-62.

²³¹ *See* Carolis, D. D. (2018). The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, n.º 11, p.497.

²³² *Vide* O'Connell, D.P. (1970) *International Law*. Stevens & Sons Ltd, pp. 106-107.

²³³ No mesmo sentido Perrou, K. (2014). *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 28, pp.57-63.

Toda a estrutura de arbitragem internacional existente em qualquer instrumento, foi desenhada de acordo com esta lógica, e a DRL não foi exceção. Apesar de ao sujeito passivo terem sido atribuídos mecanismos para desbloquear o procedimento, entre outras formas de intervenção no processo, o facto é que o sujeito passivo tem um papel relativamente ativo no procedimento somente mediante a vontade dos Estados que têm ao seu alcance a manipulação do processo em nome da sua soberania a qual se concretiza hoje, fundamentalmente, na redistribuição do rendimento, tema sobre o qual iremos analisar no capítulo subsequente.

3. Soberania dos Estados

A preservação da soberania dos Estados é, de facto, uma das temáticas mais importantes a ter em consideração na implementação de Comité Permanente, uma vez que, sendo os próprios Estados a decidir pela adoção do Comité Permanente não o irão fazer se concluírem que a sua soberania está a ser posta em causa.

Na verdade, no contexto atual da globalização e tendo em consideração o enquadramento da livre circulação de pessoas e bens, é inegável o enfraquecimento da soberania fiscal estadual em detrimento da coexistência e aplicação de dois ou mais ordenamentos jurídicos de diferentes Estados à mesma situação. A este fenómeno apelida-se de pluralismo jurídico²³⁴.

Não obstante, devemos entender aqui a soberania fiscal numa perspetiva jurídica pois devemos salientar que as convenções para evitar a dupla tributação não colocam de todo em causa a legislação fiscal interna do Estado. Pelo contrário ao distribuírem a competência²³⁵ para tributar *in casu*, que em nada influencia a lei interna, colocam sim em causa a arrecadação de receita fiscal do Estado.

Neste contexto, tendo em conta que este fenómeno pode traduzir-se em situações conflituantes uma vez que os diferentes ordenamentos podem atribuir conceitos diferentes à mesma realidade, deve alcançar-se um meio que dirima as questões de desigualdade que acabam, necessariamente, por existir num mundo onde o pluralismo jurídico é uma realidade.

Assim, no contexto atual da globalização, as dificuldades prendem-se com a justa repartição das receitas fiscais entre os Estados nos casos em que exista um vínculo com mais do que um Estado, bem como com a efetivação dessa mesma repartição²³⁶.

Por não conseguirem resolver, autonomamente, as referidas dificuldades os Estados adotam medidas preventivas, para que a sua posição não seja afetada,

²³⁴Sobre o pluralismo jurídico, *see* Griffiths, J. (1986). What is legal pluralism? *Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law*, Taylor & Francis, volume 18, número 24, pp 1-50.

²³⁵ Sobre as normas de distribuição de competências *see* Vogel, K., (1997) *On Double Taxation Conventions*. 3ª edição, Kluwer Law International. p.27.

²³⁶ No mesmo sentido, Dourado, A. P., (2019) Justiça Tributária Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro De Direito Tributário, número 41, pp. 457-487.

nomeadamente através de medidas para atrair o investimento que, por sua vez, evidenciam a concorrência fiscal entre os Estados.

Na perspetiva do sujeito passivo, a adoção de medidas concorrenciais traduzir-se-á em última instância num cenário de injustiça fiscal, uma vez que os Estados poderão demonstrar cada vez menos compreensão pelo sujeito passivo que estará da mesma forma a ser pressionado pelo outro Estado.

É neste contexto que ANA PAULA DOURADO afirma que a cooperação entre os Estados é essencial para a persecução da justiça fiscal, isto é, a redistribuição da receita fiscal deve ser garantida através da cooperação entre os próprios Estados²³⁷. Contudo, a dificuldade na ótica da cooperação estadual reside na homogeneidade dos princípios gerais transversais a todos os Estados.

Assim, a autora refere que, se por um lado deve ser garantida a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, por outro também deve ser tido em consideração o princípio da tributação singular.

Neste contexto, afigura-se importante o reforço na criação de instituições que assegurem a distribuição da receita fiscal justamente pelos Estados, o que, consequentemente, significa garantir também a soberania dos próprios Estados, na perspetiva atual.

Na verdade, sendo os Estados extremamente protetores da sua soberania fiscal, como afirma POONAM KHAIRA SIDHU e devendo a arbitragem internacional estar alinhada com os limites impostos pelos Estados à sua soberania, é natural que tentem estender esses mesmos limites²³⁸. Este fenómeno significa que terá de ser alcançado um equilíbrio entre os dois interesses com o foco na distribuição das receitas fiscais. Porque se de um lado da balança encontramos a preservação da soberania dos Estados, como é tradicionalmente concebida que leva o Estado a adotar medidas fiscalmente mais atrativas para captar o investimento e, assim, aumentar a receita fiscal, no outro prato encontra-se a cooperação entre os Estados suscetível de diminuir os conflitos e, principalmente, concretizar uma justiça fiscal entre os Estados mais eficiente.

²³⁷ Dourado, A. P., (2019) Justiça Tributária Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro De Direito Tributário, número 41, p. 478.

²³⁸ Sidhu, P. K., (2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past Its “Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p.604.

Assim, entendemos que cabe apenas aos Estados a iniciativa de cooperar na perspectiva internacional, para o bem comum tendo como corolário os princípios da capacidade contributiva e tributação singular ao mesmo tempo que garante a distribuição justa de receitas. O que significa que, para a obtenção deste fim, entendemos que caso o Estado tenha de colocar nas mãos de uma instituição a resolução dos litígios em prol da distribuição das receitas, que é obtida de uma forma mais eficiente, através da cooperação, é precisamente este o procedimento que deve adotar.

4. Conclusões

No contexto em que nos encontramos, salientamos a importância da existência de mecanismos funcionais para a resolução de complexas relações internacionais que surgem no âmbito fiscal. É inclusivamente neste sentido que, segundo o seu preâmbulo, a DRL parece dirigir-se.

Entre nós, reconhecemos o mérito à DRL e, consequentemente, ao Comité Permanente uma vez que nela está enquadrado, na medida em que ultrapassa diversas deficiências sofridas pelos restantes mecanismos, desde logo por estabelecer um âmbito de aplicação mais alargado do que a Convenção de Arbitragem.

De igual modo, a existência do efeito coercivo no cumprimento das normas previstas no diploma, por se tratar de uma Diretiva Europeia atribui mais eficácia ao procedimento de arbitragem.

Em resultado da análise desenvolvida, numa perspetiva de transparência do processo, podemos concluir que, apesar das suas decisões não se caracterizarem pela precedência, a verdade é que o modo de funcionamento do Comité Permanente, a intervenção, ainda que muito sumida, do interessado no processo e a publicação das decisões, ainda que em resumo, poderá servir como um ponto de partida para o melhoramento desta área.

Concomitantemente, as características distintivas do Comité Permanente em relação aos restantes meios de arbitragem, nomeadamente o potencial de redução de custos associados ao processo, a sua composição e respetivas exigências de independência, assim como o seu carácter permanente indiciam uma vontade de mudança no sistema da arbitragem como o conhecemos.

Em resultado da análise realizada, concluímos que existem argumentos para sustentar que o Comité Permanente não enquadrará como um tribunal para efeitos *garantísticos* do sujeito passivo, para efeitos do entendimento do TJUE.

Adicionalmente, a omissão da DRL relativamente ao Comité Permanente, atribui uma considerável margem aos Estados para acordarem sobre estas questões pondo de parte os interesses do sujeito passivo ao mesmo tempo que criam barreiras ao bom funcionamento da arbitragem.

Na verdade, por mais esforços que se realizem através do Comité Permanente e se sintam certos indícios positivos de mudança, entendemos que o poder e a influência que os Estados contratantes têm, derivado do princípio da proteção diplomática, aliado à sua soberania numa perspectiva de arrecadação da receita fiscal, não são compatíveis com a arbitragem internacional em matéria fiscal, incluindo a prevista na DRL.

Entendemos, assim, que a mudança deve ser mais profunda e a experiência com o Comité Permanente irá demonstrar que os esforços realizados não serão suficientes para colmatar as falhas do sistema da arbitragem fiscal como o conhecemos.

No fundo, a introdução do Comité Permanente na DRL permite-nos, testar este modelo na perspectiva da sua eficiência, contudo, constatando que o mesmo padece ainda de falhas, deverá servir de ponto de partida para desenvolvermos um procedimento arbitral ao nível internacional que afaste os Estados do protagonismo e inclua os garantias do sujeito passivo no processo.

Bibliografia

ALTMAN, Z. D. (2006). Dispute Resolution under Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 11, doctoral series.

AVI-YONAH R. S. (2015). *Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy*. University of Michigan Law School Scholarship Repository, volume 59, número 2, pp. 305-315.

BAKER P. e PISTONE P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations. *EC Tax Review*, Kluwer Law International, volume 25, número 5/6, pp. 335-345.

BERBARI, A. (2017). The OECD/G20 Base Erosion and Profit shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71 número 10, pp. 538-543.

BERGMAN, S. M. (1983). Bilateral Investment Protection Treaties: an Examination of the Evolution and Significance of the U.S. Prototype Treaty. *Journal of International Law and Politics*, New York University, volume 16, número 1.

BERTOLINI, M. e WEAVER, P. (2013). Mandatory Arbitration within Tax Treaties: A Need for a Coherent International Standard. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, American Accounting Association, volume 11, número 2, pp. 1-20.

BRAMS S. J. e MERRILL S. (1986). Binding Versus Final Offer Arbitration: A Combination is Best. *Management Science*, Informs, volume 32 número 10, pp. 1346-1355.

CAROLIS, D. D. (2018). The EU Dispute resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights. *European Taxation*, IBFD volume 58, número 11.

COLLAÇO, I. M. (1964). *Da Qualificação em Direito Internacional Privado*. AAFDL, Lisboa.

COMISSÃO EUROPEIA. (2018). EU Joint Transfer Pricing Forum, Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017. Disponível em

www.ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_pending_maps_under_the_arbitration_convention_2017_en.pdf.

COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS. (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. OCDE. Disponível em: www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf.

DEVILLET, C. (2012). The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 66, número 11, pp. 611-620.

DICKINSON, D. L. (2004). A Comparison of Conventional, Final-Offer, and "Combined" Arbitration for Dispute Resolution. *Industrial and Labor Relations Review*, Cornell University, volume 57, número 2. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/5119534_A_Comparison_of_Conventional_Final-Offer_and_Combined_Arbitration_for_Dispute_Resolution.

DOURADO, A. P. (2019). Justiça Tributária Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro De Direito Tributário, número 41, pp. 457-487.

GAROUPA, N. (2019). Domestic Tax Arbitration: Some Economic considerations. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, pp 760-765.

GOVIND, S. TURCAN, L. (2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, número. 3/4, pp 1-11.

GRIFFITHS, J. (1986). What is legal pluralism? *Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law*, Taylor & Francis, volume 18, número 24, pp 1-50.

HATTINGH, J. (2017). The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May be the Challenges? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71 número 3/4, pp 7-8.

HOBER, K. (2014). International Treaty Arbitration: A Brief Overview. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 42, número 3, pp189-193.

KOLLMANN, J. TURCAN, L. (2015). Chapter 2 Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges. *International Arbitration in Tax Matters*, Michael Lang, Jeffrey Owens IBFD, volume 15, número 2, pp15-76.

LANG, M. e ZÜGER M. (2003) *In Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Kluwer Law International.

Lenaerts, K.; Nuffel, P. V., Bray, R.; Cambian, N., (2011). *European Union Law*. Sweet & Maxwell, 3ª edição, p. 814.

Machado, B. (1990). *Lições de Direito Internacional Privado*, Coimbra, 4ª edição.

Monsenego, J., (2019). Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Disputes Through Arbitration?. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47 número 8/9, pp 725-736.

Muñoz, R. M., (2018). Tax arbitration and its issues: from fiction to reality, to surrealism. *Kluwer International Tax Blog*, Kluwer Law International.

O'Connell, D.P. (1970) *International Law*. Stevens & Sons Ltd, 2ª edição.

OCDE. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing, Paris. Obtido em http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OCDE. (2018). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Portugal (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris.

OECD, (2004). *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*. Centre for Tax Policy and Administration, OECD.

Perrou K. (2019). Taxpayers Rights and Taxpayers Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9 pp.715-724.

Perrou, K. (2014). *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD Doctorial Series, volume 28.

Perrou, K. (2014). Chapter 2 Diplomatic Protection and International Tax Disputes: An Awkward Cohabitation of Two Strangers. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*. IBFD, volume 28, pp.41-62.

Petruzzi, R., Koch, P. and Turcan L., (2015) Chapter 6 Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration *in International Arbitration in Tax Matters*, Michael Lang, Jeffrey Owens IBFD, volume 2.

Piotrowski, S.; Ismer, R.; Baker, P.; Monsenego, J.; Perrou, K.; Petruzzi, R. (...) Voje, J. (2019). Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, pp.678-692.

Pit, H. M. (2017), Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 71, número 10, p. 560-620.

Pit, H. M. (2019). The change of landscape of Tax Dispute Resolution within the EU. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 47, número 8/9, pp. 745–759.

Poelmann E. (2015). Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. *Intertax*, Kluwer Law International BV, volume 43 número 2, pp.173-178.

Sidhu, P. K., (2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past Its “Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 68 número 11 pp.590-605.

Tulis, B. A. (2010). Final-Offer "Baseball" Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications. *20 Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law*, volume 20 número 1, pp.85-130.

Valente, P. (2017) Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU. *Kluwer International Tax Blog*, Kluwer Law International BV. Disponível em: www.kluwertaxblog.com/2017/10/31/tax-dispute-resolution-directive-important-step-eu/

Vicente, D. M. (2014). Litígios Entre Estados E Investidores Na Perspetiva Europeia: Desenvolvimentos Recentes. *Revista da Ordem dos Advogados*, OA, volume 74, número 3/4, pp.695-721. Disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B93319a25-06a7-4c72-97e5-6a0c4612a7c3%7D.pdf>.

Vogel, K., (1997) *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, 3ª edição.

Voje J. (2019). EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?, *European Taxation*, IBFD, volume 58, número 7, p. 309-317.

Wallace-Bruce, N.L. (1998). *The Settlement of International Disputes – The Contribution of Australia and New Zealand*. Martinus Nijhoff Publishers.

Xavier, A. (2009) *Direito Internacional Tributário*. Almedina, Coimbra, 2º edição.

Züger, M. (2001). *Arbitration Under Tax Treaties: Improving Legal Protection*. IBFD, Doctorial Series volume 5.